

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057972

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de abril de 2015

Vocalía 2.^a

R.G. 7267/2012

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Provisiones. Cartera de valores. *Provisión por depreciación de valores de sociedad que forme parte de un grupo. Balance individual o consolidado.* Para determinar el valor teórico de las participaciones, el cálculo a partir del balance individual o consolidado debe dirimirse en función de cuál de esos balances ofrece una visión más certera de la realidad económica subyacente. Los valores teórico contables al inicio y final del ejercicio que deben tomarse como referencia para la determinación de una potencial pérdida de valor de la participación, pueden derivarse del balance individual de la sociedad directamente participada, salvo que sea necesario acudir a datos consolidados ante posibles alteraciones del valor de sociedades indirectamente participadas, en la medida en que determinan la realidad económica que representa la participación directamente contabilizada. **(Criterio 1 de 2) Valores de sociedades extranjeras.** Conforme al art. 21.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), cuando se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera no será deducible la provisión por depreciación de las acciones de la sociedad extranjera hasta el importe de dichos dividendos. El límite resulta aplicable independientemente del ejercicio en que se hayan repartido esos dividendos y de si ese reparto es el que ha generado, o no, depreciación. La razón de ser de la limitación reside en que el beneficio de la entidad no residente no tributó en España cuando se obtuvo ni tributa en la residente cuando dicho beneficio se distribuye en forma de dividendo al aplicar la exención de manera que, de no haberse repartido el dividendo sino llevado a reservas, el valor teórico contable de la entidad participada sería superior en dicho importe. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 70, 104, 105, 106, 150, 179, 183 y 191.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 102, 104, 171, 180 y 184.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31.bis.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 31.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 12, 14, 19, 21, 39, 106, 117 y 143.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 36 y 38.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 12 y 35.

RD 1643/1990 (PGC), NV 8.^a y 14.^a.

Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo), art. 27.

En la Villa de Madrid, en fecha 9 de abril de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la entidad **CCBG, S.A.**, con CIF:, y actuando en su nombre y representación D. Juan, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en C/ ... Madrid, contra la liquidación número practicada a la entidad por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 a 2007 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 01-10-2012 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007, derivado del acta de disconformidad número A02-..... incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **CCBG, S.A.**, (en adelante **CCBG, S.A.**) notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 02-10-2012 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 23-06-2009.

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

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE	LÍQUIDO A INGRESAR
2004	65.744.541,12	7.965.818,76
2005	85.930.867,27	9.017.905,30
2006	86.052.021,68	8.954.549,68
2007	88.524.236,80	8.638.482,84

Con fecha 16-06-2008 los ejercicios 2004, 2005 y 2006 habían sido objeto de liquidación provisional por los importes siguientes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE	LÍQUIDO A INGRESAR
2004	65.744.541,12	194.118,38
2005	85.930.867,27	222.152,72
2006	86.052.021,68	284.954,94

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

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE	LÍQUIDO A INGRESAR	AUTOLIQUIDACION	CUOTA DEL ACTA	INTERESES DEMORA	DEUDA TRIBUTARIA
2004	75.292.298,51	11.501.652,23	8.159.937,14	3.341.715,09	1.325.012,31	4.666.727,40
2005	91.590.128,17	11.595.505,44	9.240.058,02	2.355.447,42	816.500,89	3.171.948,31
2006	91.516.150,95	12.104.260,97	9.239.504,62	2.864.756,35	827.050,70	3.691.807,05
2007	91.700.372,60	9.943.903,09	8.638.482,84	1.305.420,25	289.992,09	1.595.412,34

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **CCBG, S.A.** la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 4.282 "FAB. ..." del IAE.

Segundo.

Apreciada respecto de los ejercicios 2004 a 2007 la comisión de infracciones tributarias del artículo 191 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario, previos los trámites oportunos, Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 24-04-2013, el 25-04-2013, imponiéndose sanciones por infracciones 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 su constitución en el año 2001 suscribió el obligado tributario 31.095 acciones de la entidad **D, S.L.**

Con fecha 06-05-2004 transmitió el contribuyente al Sr. R.... 5.910 acciones que recompró el 05-07-2005 con una diferencia de precio entre las dos operaciones de 500.000,00 €.

En relación con esta participación la entidad registró cada año una provisión por depreciación en la cuenta 293 "Provi. Deprec. Valor Neg. Empresas del Grupo" eliminando asimismo cada año toda la provisión dotada con abono en la cuenta 7960 y dotando la totalidad de lo que sería su saldo al cierre con cargo a la cuenta 6960.

A juicio de la Inspección el importe de la dotación contabilizada y deducida excede del límite legal previsto en el artículo 12.3 del TRLIS relativo a la diferencia entre los valores teóricos inicial y final de cada ejercicio al tiempo que considera que el valor de adquisición de las participaciones vendidas al Sr. ... en el ejercicio 2004 y recompradas en el ejercicio 2005 tiene un sobrevalor de 500.000,00 €.

· En abril del año 2003 suscribió el obligado tributario acciones de la entidad **ADSA, S.A.**, registrando respecto de la misma una provisión por depreciación en la cuenta 294.

Cada año la entidad eliminaba toda la provisión dotada con abono en la cuenta 7963 y dotaba la totalidad de lo que iba a ser su saldo al cierre con cargo a la cuenta 6961, con lo que formalmente lo que contabilizaba era un ingreso por la reversión de la provisión y un gasto por el importe que consideraba provisionable.

A juicio de la Inspección el gasto contabilizado en el ejercicio 2004 no es procedente en aplicación de la normativa contable, por lo que no puede considerarse fiscalmente deducible, debiéndose ajustar también los ingresos por reversiones contabilizados en 2005, 2006 y 2007.

· Con fecha 07-07-1997 adquirió el obligado tributario 22.000 participaciones de la entidad **L, S.L.** por importe de 10.572.709,00 €.

L, S.L. se constituyó el 16-06-1997 teniendo como único activo significativo una participación en la entidad portuguesa **R. S.L.** (en 1997 ya tenía más del 60% de **R. S.L.** y en 1998 detentaba el 94,65%) basándose su actividad en la tenencia de esta participación.

En mayo del año 2000 transmitió **CCBG, S.A.** 2.480 participaciones de **L, S.L.** participando así en el 20,30% del capital social de esta entidad. El valor contable de esta participación a 01-01-2004 era de 13.698.688,00 € teniendo una provisión dotada por 2.007.972,04 €.

Con fecha 30-05-2005 adquirió el contribuyente 22.000 participaciones de la entidad **P, S.L.**

Posteriormente tuvo lugar la fusión de **L, S.L.** y **P, S.L.** quedando integrado el capital social de **L, S.L.** por 145.800 participaciones de las que **CCBG, S.A.** detentaba el 22%.

La discrepancia entre la Inspección y el obligado tributario se centra en que éste considera que el límite fiscal previsto en el artículo 12.3 debe calcularse conforme a las cuentas consolidadas mientras que la Inspección considera que a los efectos del límite fiscal deben tomarse en consideración los balances individuales, concluyendo que dado que el patrimonio neto de **L, S.L.** hasta el 31-12-2007, una vez considerada la depreciación real de las acciones de **R. S.L.**, no sufrió ningún deterioro respecto al existente en el momento en que **CCBG, S.A.** detentaba su participación, no procedía computar fiscalmente la provisión dotada por **CCBG, S.A.** por su participación en **L, S.L.**

· Adquirió el contribuyente en 2002 1.620.000 acciones de **TCC** por un importe de 82.624.290,93 € que representaban una participación inferior al 5% del capital de la participada.

La provisión por depreciación correspondiente a esta participación existente a 31-12-2003 era de 18.881.456,74 €. En 2004 la entidad realizó una dotación por importe de 14.318.606,39 € acogiendo al régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETEVE) declarando exentos dividendos percibidos de **TCC**.

A juicio de la Inspección procede declarar la incompatibilidad de la exención de dividendos y la deducción de provisión por depreciación por aplicación del artículo 21.4 TRLIS al tiempo que procede incrementar la base imponible del ejercicio 2005 en 90.840,75 € y minorar la de 2006 en la misma cuantía por diferencias en los tipos de cambio utilizados por la entidad.

· Con fecha 23-09-2003 adquirió el obligado tributario 46.000 participaciones de la entidad **ECCBC, S.L.** por un importe unitario de 94,04 €.

Con fecha 09-06-2005 adquirió 636 participaciones más en una ampliación de capital.

Con fecha 03-10-2006 aportó el contribuyente 150.000,00 € en una ampliación de capital en la que se incrementó el valor nominal de las participaciones.

En 2004 dotó **CCBG, S.A.** una provisión por importe de 908.305,35 € resultante de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor teórico según el balance consolidado de **ECCBC, S.L.**, registrando en 2005 y 2006 una reversión por importes respectivos de 15.953,72 € y de 224.487,08 €.

En 2007 dotó una provisión por importe de 28.914,32 €.

A juicio de la Inspección la diferencia de valores teóricos en 2004 era de 49.919,09 €, siendo éste el máximo gasto deducible. En el resto de los años, aplicando la norma establecida en el artículo 12.3 TRLIS y teniendo en cuenta la regularización realizada en 2004, procedía realizar las regularizaciones consecuencia, por una parte, de computar las minoraciones del valor teórico sufridas con posterioridad y, por otra parte, de minorar la reversión de la provisión dotada en 2004 en la parte que no se consideró deducible.

· Con fecha 26-12-2003 adquirió el obligado tributario 363.615 participaciones de la entidad **NA** ostentando el 15% del capital social de la misma.

A juicio de la Inspección existió respecto del ejercicio 2005 un exceso de dotación por importe de 18.336,85 € debiéndose incrementar la base imponible en este importe.

Respecto de los ejercicios 2006 y 2007 comprobó la Inspección que **CCBG, S.A.** había aplicado la exención prevista en el régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros a los dividendos percibidos de **NA** no pudiéndose deducir por tanto importe alguno por la depreciación sufrida.

· En el ejercicio 2006 dotó la entidad una provisión por la inversión en valores de renta fija denominados **ACE50** que ascendía a 156.750,29 € y que consideró deducible al determinar la base imponible declarada por el Impuesto sobre Sociedades del indicado periodo.

A juicio de la Inspección en relación con la base imponible del ejercicio 2006 resulta improcedente la provisión dotada al no haber sufrido deterioro alguno en dicho ejercicio los referidos valores.

En relación con la base imponible del ejercicio 2007 no procede practicar la minoración solicitada puesto que no resulta acreditado que en el mismo se haya computado reversión alguna.

· La entidad contabilizó gastos facturados por la compañía belga **CCS** que calificaba como gastos de marketing manifestando que derivaban de acuerdos internacionales concertados entre la matriz del Grupo, o alguna de sus filiales, y la matriz, o alguna de sus filiales, de las sociedades titulares de grandes superficies que operan en España como C., A., M. y otras.

Asimismo contabilizó gastos que correspondían a facturas recibidas de la entidad alemana **LS & Co KG** calificados por la entidad como gastos por descuentos atípicos determinados en función de una cantidad por artículo vendido a LE que venían fijados en las plantillas comerciales que se aplicaban en las operaciones de **CCBG, S.A.** con dicha entidad española.

A juicio de la Inspección la ausencia de documentos que justifiquen cuáles han sido los servicios que han originado los gastos regularizados lleva a considerar que se trata de gastos no correlacionados con los ingresos de la entidad, consideración que implica la no deducibilidad de los mismos de acuerdo con el artículo 14.1 e) del TRLIS.

· En sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 dedujo el obligado tributario determinados importes en concepto de deducciones por inversiones medioambientales que la Inspección propone modificar al considerar que algunas inversiones no pueden acogerse a las indicadas deducciones ya que las mismas no tienen por objeto exclusivo alguna de las finalidades delimitadas en el artículo 39 del TRLIS, no habiendo identificado **CCBG, S.A.** que exista una parte de ellas que guarde relación directa con la función protectora del medio ambiente.

· Asimismo dedujo la entidad en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades una serie de cantidades por razón de su participación en diversos acontecimientos calificados de excepcional interés público.

A juicio de la Inspección **CCBG, S.A.** calculó las indicadas cuantías sobre los costes de envases vacíos los cuales no pueden formar parte de la base de la deducción porque no se trata de gastos de publicidad plurianual, como exige el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, sino que se trata de gastos en concepto de envases.

Cuarto.

Notificado el Acuerdo de liquidación al obligado tributario con fecha 02-10-2012 fue promovida contra el mismo ante este Tribunal económico administrativo Central la reclamación económico-administrativa nº 00/07267/2012 en fecha 31-10-2012.

Quinto.

Notificado el Acuerdo sancionador al obligado tributario con fecha 25-04-2013 fue promovida contra el mismo ante este Tribunal económico administrativo Central la reclamación económico-administrativa nº 00/02958/2013 en fecha 22-05-2013.

Sexto.

Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 30-12-2013, quien presentó ante este Tribunal escrito de

alegaciones con fecha 13-02-2014 solicitando la anulación de los citados Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción planteando las cuestiones siguientes:

Primera. Prescripción por exceso de duración del procedimiento inspector por las razones siguientes:

· Improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación.

a) Porque el contribuyente ha tenido una actitud de colaboración con la Inspección, en absoluto obstructiva. Adicionalmente, la extensión de la duración del procedimiento inspector no se ha debido tanto a la falta de colaboración del interesado sino más propiamente a la laxitud de la propia Inspección.

b) Porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no han impedido que la Inspección continúe trabajando.

c) Porque en ocasiones no se ha concedido al interesado el plazo mínimo de 10 días que establece el art. 171 del RGGI y, en general, que los plazos concedidos eran claramente insuficientes dado el volumen de lo requerido, infringiéndose con ello el principio de proporcionalidad.

· Improcedencia del Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por insuficiente motivación del mismo.

Segunda. Procedencia de la dotación a la provisión por deterioro de valor de las participaciones de **D, S.L., ADSA S.A., L, S.L., TCC, ECCB, S.L., y NA.**

Tercera. Deducibilidad de la provisión por depreciación de valores de renta fija.

Cuarta. Deducibilidad de los gastos derivados de los acuerdos internacionales considerados por la Inspección como no justificados.

Quinta. Procedencia de la deducción por inversiones medioambientales.

Sexta. Procedencia de la deducción por la participación en acontecimientos calificados de excepcional interés público.

Séptima. Nulidad del acuerdo sancionador al no existir una conducta dolosa o culposa en las actuaciones desarrolladas por el obligado tributario.

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 Delegación Central de Grandes Contribuyentes, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en el apartado SEXTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Se refiere la primera alegación planteada por el interesado a la prescripción del procedimiento inspector por el improcedente cómputo de la duración del mismo porque, en primer lugar, el contribuyente ha tenido una actitud de colaboración con la Inspección.

Respecto del cómputo de duración de las actuaciones habrá que indicar que dispone el artículo 104.2 de la LGT que:

“Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”

Especificándose en el artículo 102.2 del RGGI que:

“Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.”

Y disponiéndose en el artículo 104 del referido RGGI, por lo que aquí interesa:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria...”

Pues bien, vista la normativa anterior, y por lo que se refiere a la falta de actitud obstructiva del contribuyente, como ya ha tenido ocasión de decir este Tribunal en numerosas ocasiones anteriores (v.gr. Rs de 25-06-2012, RG 1611/10 y 21-03-2013, RG 3520/10), por citar algunas de las más recientes:

“Es de advertir, como ya expresa la liquidación, que para la consideración de un retraso o dilación como imputable al contribuyente no es necesario que concurra en éste una voluntad maliciosa u obstructiva, pues ésta sería una circunstancia que en su caso podría apreciarse a efectos sancionadores, que no es de lo que se trata aquí.”

Criterio que también mantiene el Tribunal Supremo en sentencias tales como la de 24-01-2011 (rec. nº. 485/2007) citada por otras posteriores como la de 19-04-2012 (rec. nº. 541/2011) en la que afirma que:

“..la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.”

O la de 02-04-2012 (rec. nº. 6089/2008) en la que se dice:

“Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.”

Alega el reclamante adicionalmente que la extensión de la duración del procedimiento inspector no se ha debido tanto a la falta de colaboración del interesado sino más propiamente a la laxitud de la propia Inspección, alegación que no se entiende cuando nos encontramos ante un procedimiento que ha tenido una duración total de 1.197 días y en el que se han incoado 86 diligencias, esto es, una media de una diligencia por cada 13,9 días naturales, debiéndose tener en cuenta asimismo la numerosa documentación aportada con cada una de ellas que debía ser analizada por la Inspección.

Deben por tanto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Tercero.

Continúa el contribuyente alegando el impropio cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no han impedido que la Inspección continúe trabajando.

Pues bien, dispone al efecto el artículo 102.7 del RGGI que:

“Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.”

Precepto éste que encuentra su antecedente en el art. 31.bis.4 (red. RD 136/2000) del RD 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) y sobre el que se han pronunciado sentencias del Tribunal Supremo tales como la de 24-01-2011 (rec. nº. 485/2007) citada por otras

posteriores como la de 19-04-2012 (Rec. nº. 541/2011) y que, por lo que aquí interesa, afirman en cuanto a las dilaciones que:

“Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.(...) Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado.”

Y lo hace esta última con transcripción parcial de distintos precedentes del TS entre los que destacamos la STS de 28-01-2011 (RJ 2011/510) que dice también:

“...el propósito del legislador de establecer a partir de la Ley 1/98 (RCL 1998, 545) un plazo máximo de duración del procedimiento inspector de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce meses si concurrían las circunstancias que se señalaban, esta Sala, dada la finalidad de la reforma, no comparte el automatismo que aprecia la Sala de instancia, en la consideración de la dilación imputable al contribuyente, no obstante los términos literales en que se expresa el art. 31.bis 2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) ...

... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación validamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento.”

Así, la continuación de actuaciones que predica el artículo 102.7 del RGGI debe entenderse como manifestación de los principios de eficacia, eficiencia y celeridad que han de presidir el actuar administrativo, pero nada más. Esto es, no cabe computar dilación en forma objetiva, es decir, en todo caso de retraso en la aportación de la documentación requerida si dicho retraso no ha impedido el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, en el caso que nos ocupa es claro que se ha producido dicho impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras pues, tal y como se desprende del análisis del expediente y se dice en el Acuerdo de liquidación:

“Si bien estos retrasos, aisladamente considerados, no permitirían concluir la imposibilidad para la Inspección de continuar la comprobación, la falta de aportación simultánea de varias solicitudes ha producido una dificultad considerable para que la Inspección pudiera realizar su tarea, y obligado a la misma a realizar un trabajo mucho más extenso del que se hubiera requerido de haber podido disponer en tiempo de la información completa solicitada, suponiendo retrasos en el procedimiento que deben considerarse dilaciones no imputables a la Administración tributaria.

Y todo ello, pese a continuar actuando en cumplimiento de su deber. Pero el que la Inspección continúe actuando no significa que, si no obtiene los datos necesarios, no vea entorpecida, dilatada, su actuación, en tanto no los obtenga. Así, en algunos casos, solo después de haber realizado laboriosas comprobaciones la Inspección ha podido llegar a la conclusión de que la información aportada por la entidad no era correcta.

Por ejemplo, tras detectar la Inspección la existencia de facturas que no estaban en los registros de IVA entregados, descubrió que estos no se habían entregado correctamente, o tras algunas comprobaciones sobre afirmaciones de la entidad relativas a datos de los Presupuestos de Marketing, concluyó que solo se habían aportado estos parcialmente, faltando las modificaciones sobre el presupuesto inicial.

Aunque la normativa aplicable no abre ninguna posibilidad al cómputo o no de estas dilaciones no imputables a la Administración, estableciendo únicamente el mandato de que no se computen, la Inspección ha hecho un esfuerzo para diferenciar los retrasos en el cumplimiento de sus requerimientos que, efectivamente, han obstaculizado el desempeño de sus labores de comprobación, de aquellos otros de menor entidad.

Así, en algunos casos, la inspección ha computado la dilación sólo hasta el momento en que la entidad manifestó su imposibilidad de aportar más información. En otros casos, como es el del retraso en la aportación íntegra de los registros de IVA, solo se propone por los actuarios que se compute como dilación el retraso inicial en su aportación y no todo el tiempo transcurrido hasta su aportación íntegra, debido a que, aunque sí ha ocasionado un mayor trabajo a la Inspección, la incidencia del mismo no se considera equivalente al tiempo de retraso.”

Pues bien, como se ha dicho, del análisis del expediente se desprende que, efectivamente, ha habido un retraso generalizado en la aportación de la documentación requerida, solapándose unas dilaciones con otras y coincidiendo en el tiempo diversas dilaciones entre sí por lo que, a juicio de este Tribunal, es claro que en el caso que nos ocupa se ha producido distorsión en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras que justifican la calificación como de dilaciones computables a efectos de la determinación jurídica de la duración del procedimiento inspector realizada por la Inspección.

Cuarto.

Continúa el contribuyente alegando el improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque en ocasiones no se ha concedido al interesado el plazo mínimo de 10 días que establece el art. 171 del RGGI, y, en general, que los plazos concedidos eran claramente insuficientes dado el volumen de lo requerido, infringiéndose con ello el principio de proporcionalidad.

Pues bien, dispone el referido artículo 171 del RGGI:

“1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

- a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.*
- b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.*
- c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.*
- d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.*
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.*

(...)

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.”

De donde se desprende que no en todo caso ha de conceder la Inspección los 10 días pretendidos por el contribuyente, sino que habrá que estar al tipo de información o documento requerido y, como ocurre muchas veces en el caso que nos ocupa, de si dicho plazo, en caso de ser necesario, se otorgó ya al realizar el primer requerimiento de la información o requerimiento que se reitera, ya de aportación inicial, ya de complementación de lo aportado por ser ello incompleto, de forma tal que, analizado el expediente, ningún vicio se aprecia en la actuación inspectora al respecto.

En lo que respecta a la violación del principio de proporcionalidad tiene dicho este Tribunal, en resoluciones tales como la de 07-09-2011 (RG 2814/07) que a su vez remite a la de 15-06-2011 (RG 729/10) que:

“La complejidad de la actividad a comprobar, el mayor o menor grado de conservación de documentación relativa a dicha actividad, o la celeridad en su aportación, no es achacable a la Inspección y, en casos como el que nos ocupa ha sido, en opinión de este Tribunal, un constante obstáculo en su actuación.

Tal y como afirma la Resolución de 15/06/2011 (R.G. 729/10), “Esto es, la obligación de conceder un plazo (mínimo de 10 días) se hace depender de que la documentación requerida deba estar o no a disposición de la Inspección y no en función de la cantidad de documentación requerida. La introducción de un principio de “proporcionalidad de plazo” a conceder en función del volumen de lo requerido o dificultad en su obtención sin existencia de graduación legal alguna al respecto introduciría en el tema relativo al cómputo de la duración del procedimiento (cómputo que, como tal, ha de realizarse en términos de exactitud) un elemento de subjetividad que iría en contra de la seguridad jurídica lo cual, entendemos, no puede ser la voluntad del legislador, sin que ello pueda llevar a pedir “imposibles” al contribuyente, esto es, a actitudes abusivas por parte de la Administración.”

No obstante lo dicho, este tribunal aprecia que, si de realizar un juicio global se trata, el resultado del mismo acredita sobradamente que la actuación administrativa se ha desarrollado con la celeridad y diligencia debidas, debiéndose a circunstancias ajenas a ella lo prolongado del tiempo total empleado. En esta caso es

razonable la duración dada la complejidad y la continua, y diligente, actividad administrativa, con más de 70 visitas y multitud de requerimientos de información.”

Todo ello, como ya se dijo por este TEAC en resoluciones tales como la de 21-03-2013 (RG 2234/11) sin perjuicio de la posibilidad de considerar anulable la dilación imputada por ausencia de aportación total y completa de un volumen de información y/o documentación cuyo volumen o dificultad de obtención, objetivamente considerados, en relación al plazo concedido, encubra un “fraude procesal” (esto es, una forma encubierta y malintencionada de obtener “de facto” una dilatación de la duración del procedimiento contraria a la finalidad de las normas, en terminología de la Audiencia Nacional). Pero en el caso que nos ocupa, atendiendo a las circunstancias fácticas del caso y poniéndolo en relación con el deber de colaboración del contribuyente en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, ningún “fraude procesal” se observa en el actuar de la Inspección que, en todo momento, ha tenido una dedicación acorde con los principios de eficacia y eficiencia que deben presidir su actuar.

Quinto.

En lo que respecta a la improcedencia del Acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras por insuficiente motivación del mismo dispone el artículo 184.1 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007 – RGGI):

“En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento.”

Asimismo dispone el artículo 150.1 de la LGT, por lo que aquí interesa:

“Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

(...)

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.”

Artículo que es desarrollado por el artículo 184.2 del RGGI que, en cuanto aquí interesa, dispone:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

(...)

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

(...)

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.”

Pues bien, al respecto hay que comenzar señalando que las actuaciones inspectoras que nos ocupan tuvieron carácter general y el alcance que se describe seguidamente:

CONCEPTOS	PERÍODOS
- Impuesto sobre Sociedades.....	2004 a 2007
- Impuesto sobre el Valor Añadido.....	06/2005 a 12/2007
- Retención/Ingreso a Cta. Rndtos, Trab/Prof...	06/2005 a 12/2007
- Retención/Ingreso a Cta. Rndtos Cap. Mob....	06/2005 a 12/2007
- Retención/Ingreso a Cta. Arrend. Inmóvil.....	06/2005 a 12/2007
- Retenciones a Cta. Imposición no Residen.....	06/2005 a 12/2007
- Declaración anual de operaciones.....	2005 a 2007
- Decl. Recapitulativa Entr/Adq. Intracom.....	2005 a 2007

En tanto que el Acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones dice en su F.J. Tercero:

“En el presente caso tal y como se desprende de la propuesta elaborada por el Equipo N.I. nº. 11 de esta D.C.G.C., nos encontramos ante una sociedad en la que concurren las siguientes circunstancias:

1. El volumen de operaciones declarado en los ejercicios sujetos a comprobación supera a aquél que obliga a las sociedades a auditar sus cuentas anuales.
2. Los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria realizada por la sociedad se realizan tanto dentro como fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante de la Inspección.
3. La comprobación ha de contemplar el conjunto de relaciones económico-empresariales existentes entre la sociedad y diversos obligados tributarios, así como la participación de todos ellos en la producción y distribución de un determinado bien o servicio.

En consecuencia, ha de concluirse que estas causas implican una especial complejidad de las actuaciones al concurrir con los supuestos previstos en las letras a), c) e i) del número 2 del artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria.

Además de dichas causas, concurren en el presente caso las expresamente recogidas en la Comunicación de apreciación de circunstancias notificada a la entidad el 4 de marzo de 2010 y anteriormente transcritas. Causas que implican la existencia de una especial complejidad en el procedimiento de inspección a que este acuerdo se refiere, por lo que se considera suficientemente fundamentado y argumentado el carácter de especial complejidad de estas actuaciones inspectoras para proceder a la ampliación del plazo de este procedimiento.”

Y entre las causas recogidas en la Comunicación a que se refiere el último párrafo anteriormente transcrito están:

- Se especifica el volumen de operaciones declarado en cada ejercicio: en millones de euros: 700, 740, 636 y 669.
- Vinculación con otras personas o entidades: FSV, DI,S.L., V..., N...
- Nº de facturas emitidas en cada ejercicio (en miles: 780, 798, 806, 824) y recibidas (en miles: 44, 44, 51, 69).

Señalándose igualmente en el Acuerdo de ampliación que al ahora reclamante:

“...se le concedió un plazo de diez días para la realización de alegaciones.

Transcurrido dicho plazo, no consta en el expediente que haya sido presentada alegación por parte del sujeto pasivo”.

Dicho lo anterior, a la hora de enjuiciar el caso concreto planteado, conviene tener presente la jurisprudencia del Tribunal Supremo que aparece expuesta de modo especialmente significativo en la sentencia de 25-03-2011 (Rec. de Casación 57/2007), tanto por su amplia recopilación de la doctrina sentada hasta ese momento, que matiza, como por haber sido reiterada, frente a la postura minoritaria que se expone en su voto particular, por sentencias posteriores dictadas en el mismo tipo de supuestos. En el Fundamento de Derecho Tercero expone:

“Ciertamente, la argumentación no es prolija, pero sí suficiente para comprender su exacto sentido y su posible válida integración en el supuesto legal.

La parte plantea la cuestión en una doble perspectiva, la formal, relativa a si el acuerdo de ampliación exterioriza la motivación, y la material, referente a si lo expresado en ella se constituye en el presupuesto suficiente que la Ley impone para hacer lícita la ampliación.

Respecto al primer punto, resulta obvio que la Inspección exterioriza una motivación que es la que implícitamente acoge la sentencia recurrida, cuando alude a la "complejidad atendiendo al volumen de operaciones" y a que "la ampliación a que se refiere dicho acuerdo afecta a las entidades que forman el grupo consolidado, DIA como principal DIRSA y LIDEL". Son precisamente a esos extremos los que menciona la justificación del acuerdo administrativo de ampliación:

a) ser el volumen de operaciones en todos los ejercicios superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de las sociedades (en millones de pts).

1994 198.748

1995 242.217

1996 258.770

b) tratarse de un Grupo de Sociedades en régimen de consolidación fiscal constituido por un conjunto de cuatro sociedades.

Prescindiendo, por insustancial, de contabilizar una empresa más que las tres realmente concernidas, evocaremos aquí lo que en sentencia de 31 de mayo de 2010 hemos manifestado sobre la concreta cuestión del contenido material de la motivación de la prórroga, después de recitar el texto del artículo 29-1 de la Ley 1/1998:

“Fácilmente se comprende que la Administración sólo puede usar esa potestad en tales tesituras y que, además, si así lo decide debe explicitar las razones que le impulsan a hacerlo, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto, con el límite siempre infranqueable de veinticuatro meses.

Esta es una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican. Responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992, donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992. Esta exigencia de motivación, que no aparecía expresa en la Ley 1/1998, fue explicitada en la vía reglamentaria. En efecto, la nueva ordenación de los procedimientos tributarios derivada de dicha Ley forzó la modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, cuya disposición final primera dio nueva redacción al artículo 31, incorporando, entre otros, el artículo 31 ter. Esta norma, amén de facilitar determinadas pautas interpretativas para llenar de contenido los conceptos jurídicos indeterminados <<actuaciones que revistan especial complejidad>> y <<ocultación por el contribuyente de algunas actividades empresariales o profesionales>> (apartado 1) y de diseñar el procedimiento para la adopción del acuerdo de ampliación (apartado 2, párrafo primero), exige que este último sea motivado (apartado 2, párrafo segundo).”

Es por eso que la sentencia nos instruye de que:

“En consecuencia, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así lo hemos entendido en las sentencias de 19 de

noviembre de 2008 (casación 2224/06, FJ3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06, JF 4º).

La sentencia insiste sobre la exigencia de pormenorizar la motivación en torno al caso concreto para que el que se amplía el plazo y nos dice que:

“Resulta insuficiente, pues, la concurrencia abstracta de uno de los casos previstos en el artículo 31 ter, apartado 1 .a), para considerar complejas las actuaciones (como tampoco permitiría calificar de <<no complejas>> unas por la simple circunstancia de que no estuviera presente ninguno de esos casos), sino que es menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso, la sociedad hubiese declarado un volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar cuentas. La motivación no puede reducirse a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley; esta justificación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun de forma sucinta, las razones en virtud de las cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido.

Ahora bien, todo esto admitido, su aplicación casuística impone también la aceptación de que la constancia de ciertos datos manifiesta de por sí, como hecho notorio, que sus consecuencias en orden a clarificar las circunstancias concurrentes para una exacta determinación de la deuda tributaria suponen la "complejidad especial" impuesta por la Ley para hacer lícita la ampliación del plazo. Tal es, a nuestro definitivo juicio, el caso que contemplamos. En el expediente enjuiciado por la sentencia que evocamos los datos que se exponían para justificar la ampliación eran los de que la sociedad tenía un volumen de operaciones en cada uno de los tres años inspeccionados del entorno de los veinte mil millones de pesetas, lo cual calificamos insuficiente, sin el aditamento de alguna otra particularidad, para justificar la "complejidad especial" exigida por la norma.

En el caso que ahora enjuiciamos se agregan unos elementos fácticos que claramente exceden del manejo en el anteriormente citado: no estamos ante una sola sociedad, sino ante un Grupo Consolidado de tres y su volumen anual de operaciones alcanza a más de doscientos mil millones de pesetas en la actividad de distribución y comercialización de alimentos. Son estos datos -no mera reproducción formal de los textos normativos- los susceptibles de generar una convicción de complejidad especial en el examen de la documentación con trascendencia fiscal que no puede destruirse con la simple referencia a que la Administración "se limitó a consignar la cifra de ingresos". Las cifras son importantes y en ocasiones su enunciado es suficiente como para acreditar un cambio sustancial, ciertamente cualitativo, en la valoración de la cantidad y sus consecuencias en orden a su complejidad.

En contra se nos arguye por la entidad recurrente que con posterioridad, con cifras de negocio asaz más elevadas, la Inspección liquidó en solo ocho meses. Sin duda es un hecho relevante, pero sin fuerza bastante para hacer ineficaz nuestro argumento, a la vista de que no nos constan las circunstancias que determinaron que en el segundo caso se le hubiera hecho más fácil a la Inspección su labor, aunque no cabe ignorar el dato de que la experiencia de la primera quizás facilitase la agilidad de la segunda.” (El subrayado es de este TEAC).

La sentencia parcialmente reproducida es reiterada por las posteriores sentencias de 25/05/2011 (Rec. de Casación 1360/2007) y de 01/06/2011 (Rec. de Casación 855/2007).

Juzgando a la luz de lo anterior las circunstancias aquí concurrentes se impone confirmar la procedencia y motivación del Acuerdo de ampliación objeto de controversia.

Dicho lo anterior no podemos dejar de señalar que constan en el expediente 8 peticiones de aplazamiento solicitadas por el propio contribuyente (Diligencias 4, 12, 17, 33, 51, 77, 85 y 86) lo que denota la complejidad y dificultad de las actuaciones tal y como considera la STS de 22-12-2011 (rec. nº. 6688/2011) a tenor de la cual:

“Por lo pronto, es evidente que las resoluciones recurridas invocan circunstancias sobre la necesidad de ampliar las actuaciones que están recogidas en la ley (volumen de operaciones y pertenencia a un grupo de Sociedades).

Podrá discutirse si tales referencias son o no suficientes. Pero es evidente que se mencionan como causas justificativas de la ampliación circunstancias previstas legalmente (obsérvese que al hablar de la cuantía se añade otro dato más que no ha sido objeto de análisis, el de que el volumen de operaciones hace obligatoria la necesidad de censurar las cuentas).

Pero con independencia de lo anterior es indudable la complejidad de las actuaciones llevadas a cabo, - circunstancia que no necesariamente se conoce en los 6 primeros meses- como lo acreditan los siguientes hechos: El propio recurrente ha solicitado aplazamiento de las actuaciones en once ocasiones, lo que demuestra la complejidad y dificultad que, incluso para él, tenía el procedimiento. La resolución originaria tiene 168 páginas,

la demanda 120 folios y los escritos de conclusiones y casación se mueven en parámetros similares. Ello sin tener en cuenta la variedad de los problemas analizados.

Asusta pensar la extensión que los citados actos y escritos pueden alcanzar cuando a juicio de la parte se produzca la complejidad que ahora se rechaza.

Es patente la complejidad de las cuestiones controvertidas, dada la amplitud y problemática de las regularizaciones practicadas como enseguida se verá, lo que justifica el acuerdo de ampliación y la necesidad de revocar la decisión adoptada por la Audiencia Nacional.”

Y es que el propio contribuyente manifiesta en la página 25 de su escrito de alegaciones, para demostrar la aptitud no obstructiva del interesado pese a los aplazamientos solicitados y aportaciones parciales de documentación realizadas, que:

“...**CCBG, S.A.** es una entidad con volumen muy elevado de operaciones y, por tanto, con un volumen de trabajo muy significativo.”

Por último, si bien ciertamente no constituye la razón del rechazo de la pretensión actora, sino todo lo anteriormente razonado, ha de advertirse como colofón que sorprende en este punto que, frente a la crítica que en esta vía hace ahora la actora acerca de la improcedencia de aquel Acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones, no hubiera formulado oposición alguna frente a aquella propuesta del actuario instructor. Comportamientos cuya falta de razonabilidad no han pasado desapercibidos para la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo que, en sentencia de 22-12-2011 (recurso nº 6688/2009), discutiéndose acerca de la procedencia del Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, y, no habiéndose formulado por el contribuyente oposición alguna al referido Acuerdo ante la Inspección, se sostiene por aquella Sala que:

“Interesa poner de relieve, en primer término, que cuando el recurrente se le dio audiencia para que alegara lo que tuviera por conveniente sobre la procedencia de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no formuló alegación alguna contra esa ampliación, lo que parece indicar su conformidad con tal circunstancia. Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional. (El dicho del derecho inglés acerca de tener las manos limpias cuando se invoca la equidad es perfectamente aplicable al caso). No parece ser leal la postura de quien preguntado sobre la procedencia de un acto de evidente trascendencia en el procedimiento, no manifiesta, al menos, reservas sobre su validez, para luego, en vía jurisdiccional, sostener que aquello sobre lo que fue preguntado en el procedimiento administrativo es, nada menos, que una causa de anulación del procedimiento.

Por eso, no parece razonable aceptar una alegación contra la ampliación del procedimiento cuando al recurrente se le ofreció la ocasión de hacerlo, y nada alegó contra dicha ampliación” (el subrayado es de este Tribunal).”

Y semejantes consideraciones vierte el Alto Tribunal en la sentencia de 12-07-2012 (rec. nº. 2825/2010), manifestando:

“Desde otra perspectiva, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no solo aparece suficientemente justificado, sino que tuvo lugar sin contradicción alguna de la parte interesada, que ni siquiera formuló alegaciones en el trámite conferido al efecto, lo que priva de fundamento al motivo de impugnación examinado que debe ser desestimado, al haber concluido tales actuaciones en el plazo de veinticuatro meses previsto.

(...)

Será, pues, su falta de oposición otra de las razones desestimatorias del motivo impugnatorio de la recurrente, pues es relevante el momento en que planteó su impugnación de la ampliación inspectora, que no se produjo cuando se le dio traslado para alegaciones sino que, por primera vez, la planteó ante el TEAC, en vía de revisión de la actuación inspectora, dando lugar a la aplicación de la doctrina de la Sentencia de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 8980/2004), que viene a sentar el siguiente criterio (...).

Deben por tanto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Sexto.

Respecto a la improcedencia del Acuerdo de ampliación del plazo de duración máxima de las actuaciones por no haber tenido el contribuyente actitud obstructiva alguna a las labores inspectoras, únicamente cabe indicar que para que surja la posibilidad de ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones basta con que

concurra una o varias de las causas enumeradas por el artículo 150 LGT y desarrolladas por el artículo 184 del RGGI sin que sea requisito que, adicionalmente a la/s misma/s, concurra una actitud del contribuyente obstructiva a la actuación inspectora. Y así lo tiene expresamente dicho este Tribunal Central en resoluciones tales como la de 13-10-2013 (RG 2296/12).

Y así lo recoge el Acuerdo de ampliación, que viene motivado por la apreciación de la concurrencia de varias de dichas causas y no en la apreciación de actividad obstructiva del contribuyente.

Deben por tanto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Llegados a este punto podemos comprobar que, habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación de inicio notificada al contribuyente con fecha 23-06-2009, considerando los 795 días de dilación confirmados, el plazo máximo de finalización del mismo siguiendo los términos previstos en el artículo 150 de la LGT, se cumpliría el 26-08-2013, de manera que habiéndose notificado al obligado tributario el acuerdo de liquidación con fecha 02-10-2012 no podemos sino desestimar las pretensiones actoras en relación a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Finalmente, es preciso señalar que esta cuestión relativa al cómputo del procedimiento inspector ya ha sido analizada por este Tribunal en resolución de fecha 03-10-2012 referida a **CCBG, S.A.** y relativa al concepto tributario de retenciones a cuenta de la imposición de no residentes de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 (RG 2296/2012 y 2697/2012), alcanzándose en el presente caso las mismas conclusiones.

Séptimo.

Se refiere la segunda alegación planteada por el interesado a la procedencia de la dotación a la provisión por deterioro de valor de las participaciones de **D, S.L., ADSA, S.A., L, S.L., TCC, ECCBC, S.L.,** y **NA,** manifestando respecto de las participaciones de **D, S.L.:**

“En relación con el ajuste practicado por la provisión por depreciación dotada por la participación en esta entidad mi representada debe manifestar con carácter preliminar que la totalidad de la provisión dotada durante los ejercicios inspeccionados fue revertida en el ejercicio 2008, habiéndose tributado por el correspondiente ingreso, de modo que el efecto tributario quedó definitivamente en dicho ejercicio.

A los efectos de probar lo anterior, esta representada aportó a este expediente como Anexo II del escrito de Alegaciones al Acta, copia del Informe de Auditoría correspondiente a las Cuentas Anuales del ejercicio 2008.

De este modo, y conforme al criterio reiterado del TEAC en sus Resoluciones de 31 de enero de 2012 (RG 3427/2009), 30 de junio de 2011 (RG 3713/2009) y 1 de diciembre de 2011 (RG 4633/2009), según las cuales, cuando el contribuyente ya ha ingresado la cuota correspondiente, no se puede exigir ésta nuevamente (puesto que en puridad se estaría exigiendo una tributación por duplicado), y ello con independencia de las sanciones e intereses de demora que procedieran. Esta representada -en línea con la doctrina de este Tribunal- considera impropcedente la exigencia de la cuota por este concepto, toda vez que dicha provisión fue totalmente revertida en el ejercicio 2008.

Pues bien la Oficina Técnica, en el Acuerdo de Liquidación admite y comparte el entendimiento de esta representada respecto de la anterior doctrina administrativa del TEAC, si bien hace caso omiso de la misma por cuanto considera que al no haberse planteado esta pretensión en fase de actuación inspectora, sino más tarde en las Alegaciones al Acta, la Inspección de los tributos “no ha podido verificar que efectivamente en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, se incluyó la reversión alegada, lo que impide en esta fase procedimental practicar una liquidación sólo por los intereses de demora”, emplazando a mi representada a esperar un nuevo procedimiento de comprobación e inspección que abarque el periodo en el que se realiza la reversión de la provisión (2008), o a que una vez sufrida la doble tributación (como consecuencia del ingreso de la cuota exigida en este acuerdo), inste a la Administración Tributaria a practicar su devolución a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

A lo que esta representada no puede sino mostrar su asombro ante la actitud de la Oficina Técnica quien, una vez reconocida la existencia de un doble gravamen en su pretensión, niega el derecho material de mi representada por una mera cuestión procedimental (no comprobar la efectiva reversión alegada en el ejercicio 2008, por cuanto no se corresponde con un ejercicio comprendido dentro del ámbito temporal del procedimiento inspector).”

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

“En relación con este extremo de la regularización la entidad no cuestiona los datos calculados por la inspección y lo único que la entidad manifiesta en sus alegaciones es que la totalidad de la provisión dotada durante los ejercicios inspeccionados ha sido revertida en el ejercicio 2008, y adjunta como prueba de ello una copia del Informe de Auditoría correspondientes a las Cuentas anuales de 2008, en el que no existe deterioro acumulado a 31 de diciembre de dicho ejercicio.

De acuerdo con lo anterior la entidad solicita que, conforme al criterio reiteradamente sostenido por el TEAC en resoluciones de 31 de enero de 2012, 30 de junio de 2011 y 1 de diciembre de 2011, se considere la reversión de la provisión efectuada en 2008 y se exijan los pertinentes intereses de demora, sin que proceda la exigencia de cuota alguna por este concepto.

La doctrina que el TEAC sostiene en las resoluciones alegadas hace referencia a aquellos supuestos en los que la regularización practicada por la inspección tiene incidencia en un ejercicio posterior que no ha sido objeto de la actuación inspectora, en la medida en que el concepto regularizado, que determina una cuota a ingresar, ha sido incluido por el obligado tributario en una autoliquidación de un periodo impositivo posterior. En estos casos, considera el Tribunal que la actuación más congruente por parte de la Administración es aquella que tenga en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en un ejercicio posterior, para no exigirlo nuevamente en el ejercicio objeto de la actuación, liquidando únicamente los intereses de demora que procedan por la ausencia de ingreso en el periodo correspondiente. En otro caso, si se exigiera un segundo ingreso fiscal por el mismo concepto, se estaría produciendo una situación de duplicidad que para solucionarla requeriría la iniciación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, una vez que se hubiera realizado efectivamente el ingreso íntegro de la deuda regularizada.

Aplicar la indicada tesis requiere constatar que efectivamente, en un periodo posterior al que se pretende regularizar, se ha producido el ingreso que supondría la duplicidad que se pretende evitar. En tal sentido, las indicadas resoluciones siempre hacen referencia a que haya un “previo examen” del hecho que eventualmente pueda motivar ese doble pago.

En el presente caso, dado el carácter temporal del ajuste regularizado, relativo a la provisión por depreciación de participaciones dotada por la entidad, se ha de admitir que al mismo le resulta aplicable la indicada doctrina; sin embargo, no habiéndose planteado la pretensión de la entidad en la fase de actuación inspectora, sino ante esta OT, no ha sido posible verificar que efectivamente en la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 se incluyó la reversión alegada, lo que impide, en esta fase procedimental, practicar una liquidación sólo por los intereses de demora.

Por tanto, la eventual doble tributación se podrá corregir, bien como consecuencia de una nueva actuación inspectora que abarque el referido ejercicio 2008, o bien, en el caso de que esa actuación no se inicie antes de que transcurra el plazo de prescripción, a través de la iniciación, incluso de oficio, de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los términos señalados por el TEAC, es decir, una vez que se hubiera realizado efectivamente el ingreso íntegro de la deuda tributaria ahora liquidada.”

Pues bien, resume con acierto la Oficina Técnica el criterio de este Tribunal así como la finalidad del mismo y reconoce expresamente su aplicabilidad al caso que nos ocupa si bien no lo aplica al haber sido planteada la cuestión por el interesado en fase de alegaciones al acta y no ser la Oficina Técnica la competente para realizar las comprobaciones que tal aplicación supondría realizar.

No comparte este Tribunal dicha omisión de aplicación pues con la misma, y de ser ciertas las alegaciones actoras al respecto, se estaría obligando al interesado, como él mismo alega, a que realizarse un ingreso indebido y, a posteriori, pedir la devolución del mismo, situación que precisamente nuestro criterio pretende evitar.

Y si bien la Oficina Técnica puede no ser el órgano adecuado para realizar determinadas comprobaciones, no es menos cierto que tiene entre sus competencias el ordenar que se complete el expediente en los términos dispuestos por el artículo 180.4 del RGGI a tenor del cual:

“El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus términos”.

Por otro lado, no entendemos improcedente el que el contribuyente invoque la aplicación del referido criterio en alegaciones frente al acta, al ser en el momento en que tiene conocimiento de dicha acta cuando sabe las regularizaciones que se le proponen y frente a las que alegar lo que entienda conviene a su Derecho, siendo también criterio de este Tribunal Central que no existe obligación alguna de la Inspección a entregar al contribuyente un “borrador” de regularizaciones posibles previas al acta (RG 3641/08 - Unif. Criterio), criterio que es también compartido por la Audiencia Nacional en sentencias tales como la de 24-10-2013 (rec. nº. 358/2010).

Deberá pues aplicarse el referido criterio, en el caso de que el alegado “ingreso indebido” de 2008 no se hubiere devuelto aún,

Octavo.

En lo que respecta a las participaciones de la entidad **ADSA, S.A.** alega el interesado lo siguiente:

“...Por tanto, considerando que, como hemos indicado, (i) el ejercicio 2003 estaría prescrito no pudiendo ser objeto de revisión por parte de la Administración el importe dotado en dicho ejercicio, (ii) que tal y como recoge

la jurisprudencia, no es admisible que en los siguientes ejercicios al prescrito se pretenda modificar el valor de los elementos afectados por la dotación efectuada en 2003, (iii) que las cuentas anuales de 2004 aportadas al expediente (que fueron debidamente auditadas), constituyen medio de prueba válido en derecho, (iv) que siguiendo a la jurisprudencia la dificultad de demostrar un hecho negativo hace que deba estimarse prueba suficiente la falta de cargo alguno en esa misma contabilidad, y (v) que el rechazo de los medios de prueba presentados sin fundamentación alguna genera indefensión en el contribuyente, que este hecho motivaría la revocación del acto administrativo esta representada entiendo que no cabe la corrección realizada por la Inspección de los tributos sobre el importe de la provisión por depreciación de AGUAS DE SANTOLIN.”

Señalando al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación:

En el ejercicio 2003 la entidad dotó la provisión por depreciación por importe de 2.727.454,40 €.

En el ejercicio 2004 el gasto contabilizado en la indicada cuenta 6961, asciende a 2.482.114,40.

En los ejercicios 2005, 2006 y 2007, se computan reversiones de la indicada provisión por importes respectivos de 169.200,00; 126.900,00 y 186.120,00.

La inspección considera que el referido gasto contabilizado en 2004 no es procedente en aplicación de la normativa contable, por lo que no puede considerarse fiscalmente deducible. Consecuentemente, ajusta también los ingresos por reversiones contabilizados en 2005 a 2007.

*...la inspección determina la existencia de plusvalías tácitas en el momento en que se adquirió la participación en discusión, en abril de 2003, las cuales se cifran en 2.721.791,06 €, dado que la participación se adquirió por 7.200.000,00 € y su valor teórico se cifra en 4.478.208,94 €. En el año 2003 la sociedad **ADSA, S.A.** obtuvo beneficios y la provisión dotada (2.727.454,40) se corresponde prácticamente con el fondo de comercio calculado.*

Determinado lo anterior, y no habiéndose probado que se haya producido la pérdida de valor de esas plusvalías tácitas, el valor de la participación a 31 de diciembre de 2004 debe coincidir con el de adquisición, lo que significa que en este ejercicio no existe depreciación ni, consecuentemente, procede la corrección valorativa registrada en el mismo.

Por ello, propone la inspección incrementar el resultado contable de 2004 en el importe de la provisión improcedente, tomando asimismo en consideración las reversiones contables de esta provisión registradas por la entidad en los ejercicios siguientes.”

Pues bien, sobre la imposibilidad de la Inspección de comprobar la provisión dotada en el ejercicio 2003 al encontrarse este ejercicio prescrito en el momento de iniciarse el procedimiento inspector es preciso traer a colación el artículo 70.3 de la LGT, regulador de los efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales, que determina lo siguiente:

“3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.”

En relación a la posibilidad de exigir por parte de la Inspección justificación documental respecto de operaciones que tuvieron lugar en ejercicios prescritos en el momento de iniciarse el procedimiento de comprobación pero que afectan a los ejercicios inspeccionados y por tanto a la deuda tributaria que se liquida por la Administración, se ha pronunciado reiteradamente tanto este Tribunal como nuestra jurisprudencia. En este sentido, cabe mencionar las sentencias de la Audiencia Nacional de 11-03-1999, de 11-01-2002, así como las de 21-04-2005 y 21-07-2005, en las que el órgano judicial manifiesta, incluso respecto de procedimientos y ejercicios en los que la LGT aplicable era la de 1963, que: *“Nada impide a la Administración proceder a la comprobación de unas operaciones que se refieran a un periodo respecto del cual haya transcurrido el tiempo necesario para la prescripción, ya que la eficacia de las mismas se proyecta al momento en que son tomadas en consideración, esto es, respecto de ejercicios que no se encuentran aún prescritos de tal forma que el objeto de la prescripción extintiva queda circunscrito por el artículo 64 de la LGT, al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y para imponer sanciones tributarias, no existiendo previsión alguna de prescripción de la facultad de la Administración de determinación o análisis de dichas operaciones cuando ello tenga repercusión en ejercicios no prescritos. En definitiva que lo que la Administración no puede hacer es extender los efectos de la comprobación a ejercicios que queden fuera del ámbito temporal de cinco (para determinar la deuda tributaria) o cuatro años (para imponer sanciones), pero nada impide que se puedan comprobar los elementos de las declaraciones vigentes, fijando los datos sobre las que se asientan, sin que por supuesto puedan extenderse a ejercicios ya prescritos cuya modificación resulta imposible legalmente.”*

Además de lo anterior, cabe citar la sentencia de la Audiencia Nacional de 14-04-2008, (Recurso contencioso-administrativo núm. 597/2006), en la que se indicó, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

“En sentencia de 18 diciembre 2007 esta AN ha expuesto: “Esta Sala ha reiterado, en armonía con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la prescripción del derecho a liquidar no impide la regularización de ejercicios no afectados por la prescripción, aunque los hechos, operaciones o datos de relevancia tributaria provengan de ejercicios anteriores, ya prescritos, en cuanto a los efectos posteriores de tales actos o negocios...”(...)”

También este Tribunal se ha pronunciado en el mismo sentido respecto de procedimientos y ejercicios en los que resultaba ya aplicable la LGT/2003, y así, decíamos en resoluciones tales como la de 29-11-2012 (RG 5004/11), la de 20-12-2012 (RG 120/11) y la de 06-02-2014 (RG 6763/11) entre otras:

“A lo anterior debe añadirse que, respecto a la posibilidad o no de examinar operaciones originadas en años anteriores, ya prescritos, de los que derivan consecuencias tributarias que han de tenerse en cuenta en ejercicios no prescritos, es criterio reiterado de este Tribunal Central que “..... el instituto de la prescripción regulado en la Ley General Tributaria acota el objeto de la prescripción extintiva del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para ejercitar la correspondiente acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, y para imponer sanciones, no estableciendo, sin embargo, la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidadora.” (Resoluciones, entre otras, de 30-06-04, 27-07-06, 29-05-2008, 10-11-2009 -RG: 7238-08).”

Y en idéntico sentido se manifiesta el Tribunal Supremo, que viene reconociendo la posibilidad de regularizar operaciones que teniendo su origen en un ejercicio ya prescrito proyectan sus efectos en otro que no lo está. Así, en sentencia de 14-09-2011, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina 402/2008, dispone (el subrayado es nuestro):

“El recurso debe estimarse, pues la doctrina correcta es la sentada en la sentencia de contraste en la que se afirma que “no solamente las deudas tributarias se presumen autónomas (como señala el art. 62.1 de la Ley General Tributaria), sino que en el presente caso, estamos en presencia de ejercicios impositivos diferentes cada uno de los cuales tiene su propio devengo, su específico hecho imponible, base y cuota tributaria, y en definitiva, su propia regulación normativa que puede, incluso diferir de un ejercicio impositivo a otro”.

Esto es especialmente claro en supuestos como los examinados en la sentencia impugnada y en la de contraste, en las que el incremento o disminución patrimonial como consecuencia de la enajenación de un bien se calcula en función de la diferencia de precio entre el de la adquisición y el de la venta, pudiendo haber tenido lugar la adquisición en fechas muy anteriores. Debe añadirse que la prescripción recae sobre el derecho a liquidar y no sobre el derecho a investigar y comprobar determinados hechos económicos que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro.”

Y resulta también relevante a los efectos que nos ocupan la STS de 19-01-2012 (rec. nº. 3726/09) interpuesto frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 30-03-2009 (rec. nº 469/2007) confirmando el criterio seguido por la Audiencia Nacional. El Tribunal Supremo en dicha sentencia, tras recoger las posturas de las partes, declara lo siguiente en su Fundamento de Derecho Sexto:

“SEXTO

(...)

3. Este quinto motivo del recurso de casación consta a su vez de dos submotivos, como advierte el Abogado del Estado:

A. En el primer submotivo se sostiene la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección en relación con la amortización del fondo de comercio afluído con ocasión de la fusión por absorción de las sociedades AGBAR y ADASA, al inadmitir la deducción practicada en la base imponible por SGAB por importe de 886.961.523 ptas.

Pues bien, el Abogado del Estado sostiene que aunque los ejercicios anteriores a 1998, que es el que se comprueba, puedan estar prescritos, la Inspección puede comprobarlos en relación a su extensión de efectos en ejercicios no prescritos. No se trata de que haya o no prescrito la facultad de la Administración de comprobar y modificar las bases declaradas, correspondientes a ejercicios prescritos y, en su caso, exigir lo liquidado practicando una nueva liquidación fijando una cantidad distinta a la declarada por el sujeto pasivo en su correspondiente declaración, sino de determinar si está acreditada la existencia, en este caso, de un fondo de comercio que se ha ido amortizando desde 1992, y que se trata de deducir en el ejercicio objeto de comprobación.

La jurisprudencia que se cita en el escrito de interposición responde a actuaciones inspectoras practicadas con anterioridad a la Ley 40/1998 que modificó el entonces artículo 23 de la LIS añadiendo un apartado 50 en el que el legislador explicitó su criterio sobre esta cuestión al establecer el deber de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron. Aun cuando esa norma se refiere solo expresamente a las bases imponibles negativas es aplicable mutatis mutandis a supuestos análogos como el aquí planteado.

La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la LGT, de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 de la LGT, sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente.

No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.”

Pues bien, en el caso que nos ocupa se trata de un hecho originado en el ejercicio 2003 del que se derivan consecuencias tributarias que afectan a ejercicios posteriores, debiendo haber cumplido el obligado tributario con la obligación formal de aportar a la Administración tributaria todo dato y justificante con trascendencia tributaria en aras a acreditar la procedencia (cumplimiento de requisitos) de la provisión por él pretendida, de manera que no habiendo cumplido con tal obligación (haber probado el cumplimiento de los requisitos) se deben desestimar las pretensiones actoras en relación a este punto.

En lo que respecta al valor probatorio de los informes de auditoria cabe señalar que, tal y como se ha pronunciado este Tribunal Central anteriormente en resoluciones, de 06-02-2014 (RG 3138/12) y de 02-04-2014 (1554/11) entre otras y por citar algunas de las más recientes, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de Auditoria, la auditoria de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable.

Comprobamos por tanto que el objetivo de la auditoria es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoria de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa no sólo a la propia empresa sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La razonabilidad de los estados financieros a que nos hemos referido debe establecerse respecto a ciertos principios contables y, en todo caso, de acuerdo con las normas legales sobre la materia, en concreto el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad. La opinión del auditor de cuentas se materializa en un Informe de auditoria de cuentas anuales al que la Ley de Auditoria califica en su artículo 2 como documento mercantil.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica “per se” que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas.

Las diferencias entre una auditoria de cuentas anuales y una Inspección de Hacienda son evidentes, pues:

1. Su objeto es distinto: Análisis de las cuentas anuales de la mercantil en relación con la normativa contable en un caso y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes en otro.

2. Su fin es diferente: Evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales en un caso y examinar y en su caso corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto en otro.

3. Las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas: Auditores que ejercen su actividad libremente aunque sometidos a unos requisitos frente a funcionarios del Estado.

4. Su alcance es diferente: En auditoria se utilizan técnicas de muestreo sin que se haga un análisis exhaustivo operación por operación de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas.

En conclusión, un Informe favorable de auditoria es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el artículo 31 del Código de Comercio.

Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STSJ de Cantabria de 15-2-93 y 17-03-1998) el Informe de auditoria no es más que una prueba documental, realizando tal afirmación no para desmentir directamente su contenido ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

Así pues, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección de los Tributos del Estado en el ejercicio de sus funciones pueda comprobar y regularizar la base imponible del contribuyente verificando la situación de su contabilidad (el propio art. 143 del TRLIS dispone que: *“A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley”*, artículo que expresamente remite a las normas contables) ya que lo contrario supondría que por la existencia de un Informe de auditoria contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

De forma que, señalado lo anterior, estima este Tribunal que el Informe de auditoria aportado por el interesado sobre las operaciones controvertidas no desvirtúa lo actuado y acreditado por la Inspección, a lo que hay que añadir, en palabras del Tribunal Supremo, sentencia de 29-09-2010 (Re. Casación nº 4195/2005) que:

“Esta consideración no puede ser desvirtuada desde el punto de vista fiscal, por el hecho de que la contabilidad haya sido auditada y haya sido objeto de inspección por el Banco de España, pues tales actuaciones en modo alguno pueden prevalecer sobre las facultades inspectoras y de calificación, mucho más cuando el alcance de las auditorias e inspección no son conocidos, y ha quedado acreditado en el proceso la corrección de las conclusiones tributarias obtenidas por la Inspección.”

Por último señalar que, en lo que respecta al valor probatorio de la contabilidad y demás documentación contable tiene dicho el Tribunal Supremo en el fundamento segundo de su sentencia de 30-04-1986 que:

“...al prevenir el Código de Comercio expresamente que «el valor probatorio de los libros de los comerciantes y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho», claramente está poniendo de manifiesto que no existe un precepto sancionador de sometimiento pleno probatorio afirmativo del resultado del contenido de los libros de comercio en contra de tercero.”

Asimismo, en el fundamento séptimo de su sentencia de 07-10-1986 dispone que:

“..la contabilidad de la actora no puede tomarse como básica, fuera del conjunto de la prueba, ya que éste no es el alcance del artículo 1228 del Código Civil referente a los asientos, registros y papeles privados, ni el del artículo 47 del Código de Comercio que no concede a los libros de comercio un valor probatorio especial -sentencias del Tribunal Supremo de 12/02/1982 y 07/01/1983.”

En definitiva, que la contabilidad y documentación contable no hace prueba plena de la veracidad y exactitud de lo en ellas documentado sino que habrá que atenderse al conjunto de pruebas concurrentes a los efectos de llegar, como aquí ha llegado la Inspección, a una conclusión racional y motivada acerca de lo acaecido, habiéndose manifestado en este sentido este Tribunal en resolución de 11-09-2014 (RG 288/12) entre otras.

Noveno.

Pasaremos a continuación a analizar la provisión por deterioro de valor dotada respecto de las participaciones de la entidad L, S.L. S.L. manifestando el interesado al respecto:

“Al respecto de la provisión dotada por esta entidad residente, en primer lugar interesa a esta representada señalar que, en contra de lo que afirma la Inspección en la página 80 del informe ampliatorio, es criterio reiterado de la jurisprudencia de la Audiencia Nacional que la provisión que resulta fiscalmente deducible debe ser calculada partiendo de las cuentas anuales del grupo filial de **CCBG, S.A.**.”

Así, los inspectores actuarios indican en su informe ampliatorio que “Aunque esta Inspección considera, como ya ha expuesto anteriormente, que la provisión por depreciación de la participación debe determinarse sobre las cuentas individuales de la participada y no sobre las cuentas consolidadas, siguiendo las consultas de la DGT en este sentido y considerando que la sentencia de la Audiencia Nacional al ser única no debe considerarse jurisprudencia de obligado seguimiento (...).”

...Asimismo, esta representada no puede estar conforme con lo afirmado por la Inspección acerca de que la entidad no ha aportado más pruebas que las hojas de las cuentas anuales consolidadas de **L, S.L.** que recogen los balances consolidados cuando esta fue la única documentación requerida. Esta circunstancia que no ha sido negada en modo alguno por la Oficina Técnica. Y lo que es más, de haber requerido los actuarios dicha información, podrían haber acudido al Registro Mercantil, lugar donde obran públicamente depositadas tanto las cuentas individuales como las consolidadas de la Compañía. En cualquier caso, dichas cuentas anuales fueron incorporadas a este expediente en el trámite de Alegaciones al Acta en Disconformidad.

En este sentido, reitera la Oficina Técnica en el Acuerdo de Liquidación que **CCBG, S.A.** no ha probado suficientemente cual es el contenido de las cuentas consolidadas de **L, S.L.**, de modo que no se pueden conocer los detalles de algunas partidas, afirmación que no puede compartir esta representada por cuanto (i) en el procedimiento de comprobación e inspección no se dejaron sin atender cuestiones a este respecto, (ii) dicha información obra publicada en el Registro Mercantil a disposición de los interesados y (iii) incluso una vez se aportó en la fase de Alegaciones al Acta esta fue ignorada de pleno por la Oficina Técnica.”

Manifestando al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa:

“La discrepancia con el obligado tributario se centra en que éste considera que el límite fiscal previsto en el artículo 12.3 debe calcularse conforme a las cuentas consolidadas, mientras que la Inspección considera que a los efectos del límite fiscal deben tomarse en consideración los balances individuales.

Al inicio de este fundamento relativo a las provisiones por depreciación de valores representativos de fondos propios, se ha defendido que conforme a la doctrina administrativa imperante y no existiendo jurisprudencia contraria, esta Oficina Técnica considera, como el Equipo instructor, que el límite fiscal debe atender a las cuentas individuales de **L, S.L.**

...Habida cuenta que el patrimonio neto de **L, S.L.**, cuando es adquirida por **CCBG, S.A.**, es de 56.855.464 (según el análisis efectuado por la Inspección, descontando la prima de emisión que ha sido distribuida), resulta lo siguiente:

1º. No existe un deterioro de patrimonio neto de **L, S.L.** de 1998 (56.855.464) a 2004 (57.618.051,81). Sólo existe una bajada de valores teóricos en los años 2005, 2006 y 2007.

En consecuencia, la provisión dotada por **CCBG, S.A.** hasta el año 2004 no se corresponde con un deterioro del patrimonio neto de **L, S.L.** entre 1998 y 2004, por lo que procede eliminar la provisión existente en 2004.

2º. La bajada de valores teóricos de **L, S.L.** en los años 2005 a 2007 se debe a la dotación de una provisión por depreciación correspondiente a su participada **R. S.L.** (22,79 millones de euros entre 2005, 2006 y 2007).

Por tanto, para valorar la procedencia de la provisión correspondiente a **L, S.L.** es necesario comprobar la corrección de la provisión que esta sociedad dota a su vez de su filial **R. S.L.**

Pues bien, conforme se ha señalado anteriormente, **L, S.L.** debe dotar su provisión por **R. S.L.** en atención a las cuentas consolidadas de esta sociedad. Sin embargo, estas cuentas no han sido aportadas ni en período de comprobación ni ante esta Oficina Técnica. La Inspección solo ha podido disponer de las cuentas individuales, que muestran los siguientes datos (a salvo de la necesaria homogeneización de los resultados de **R. S.L.** con las normas contables españolas):

a). No existe un deterioro de patrimonio neto de **R. S.L.** entre 1998 (cuando ya **L, S.L.** tiene el 94,65% de **R. S.L.**) y 2006. Tomando como referencia inicial 1998, solo hay deterioro en 2007, por un importe total de 184.177,53€ (por la participación de **L, S.L.** en **R. S.L.** sería de -174.342,45€).

b). El patrimonio neto de **R. S.L.** sólo disminuye, en términos anuales, en 2004 y 2007:

-En 2004, el patrimonio de **R. S.L.** disminuye en 6,5 millones de euros; pero cuando se analizan las cuentas (aportadas por **CCBG, S.A.** sólo en la parte del Balance y la cuenta de resultados), se ve que las pérdidas del ejercicio tienen su causa en una fuerte carga financiera y en unos gastos/perdidas extraordinarias, además de una sustancial subida en los cargos soportados por servicios exteriores (**R. S.L.** es la embotelladora sita en Portugal; analizando la cuenta de resultados, se concluye que en los servicios exteriores deben incluirse los gastos de marketing que se reparten entre las embotelladoras y el Grupo). Esto lleva a concluir que no hay prueba suficiente de que esta sea una situación que vaya a repetirse en los años futuros, ni de que se hayan perdido las plusvalías tácitas pagadas al adquirir la participación.

- En 2005 el resultado de las operaciones es negativo por cerca de 9 mil euros y en 2006 es positivo.

- En 2007 el resultado es negativo pero se debe fundamentalmente a la dotación a la provisión por depreciación de participaciones adquiridas en 2006 y 2007, siendo la provisión por esta participaciones en 2007 de 5.757.690,70€ (un 92% de la inversión adquirida en estos 2 años).

Además, debe tenerse en cuenta que en el ejercicio 2005, **L, S.L.** dota una provisión por la participación en **R. S.L.** por más de 12 millones de euros, que según la memoria de la cuentas anuales de este ejercicio se dota por la diferencia entre el precio de adquisición y la parte proporcional de los fondos propios, considerándose que las plusvalías tácitas existentes a la fecha de adquisición de la participación y que se identifican con un fondo de comercio, no subsisten al cierre del ejercicio debido a la falta de rentabilidad de dicho fondo de comercio por las pérdidas de los últimos ejercicios y falta de expectativas de beneficios en los siguientes.

Por el contrario, como se ha señalado, el patrimonio neto de **R. S.L.** se ha incrementado desde que se adquirió la participación en **R. S.L.** hasta 2006 y aunque en 2007 sufre una pérdida respecto al Patrimonio neto de 1998 de 184.177,53€, hay que tener en cuenta que ha dotado una provisión de 5,76 millones de euros sobre las participaciones en otras empresas adquiridas fundamentalmente en 2006 y 2007, que supone deteriorar casi el 92% de la inversión realizada y que no ha sido justificada.

De hecho, como se ha destacado ya anteriormente, **L, S.L.** realiza un ajuste positivo a su resultado contable a efectos de no considerar deducible la dotación a la provisión realizada. El efecto de esta dotación es pues el que se conoce cómo réplica de provisiones: la entidad participada dota una provisión que no es deducible fiscalmente, realizando el correspondiente ajuste positivo; pero consigue, al producirse una minoración de su Valor teórico, trasladar esta dotación como gasto deducible a su partícipe. Esta práctica ha sido rechazada por la Administración y confirmada por el TEAC en diversas resoluciones de las que se hace eco la última resolución de 02-02 2012, de manera que debe rechazarse la deducibilidad de las provisiones por depreciación de participaciones que tengan su origen, a su vez, en provisiones por depreciación dotadas por la sociedad directamente participada que no cumplan lo previsto en el art. 12.3 TRLIS.

En cuanto a las **cuentas consolidadas de L, S.L.**, debe señalarse lo siguiente:

- Por una parte, debe reiterarse que fiscalmente debe partirse efectivamente de estas cuentas, si bien para el primero de los límites previstos en el art. 12.3 LIS: la corrección de la provisión contable, pero para calcular el segundo límite específico fiscal, debe partirse de las cuentas individuales.

- En segundo lugar, se ha indicado anteriormente que la finalidad del art. 12.3 TRLIS es que la provisión sea fiscalmente deducible sólo en la medida que responda a una disminución de valor teórico de la sociedad participada (pérdidas o distribución de beneficios) y no cuando responda a una depreciación de las plusvalías tácitas (por regla general fondo de comercio) reflejadas en el precio de adquisición. Sin embargo, analizadas las cuentas anuales consolidadas aportadas por **L, S.L.** en fase de alegaciones, puede observarse que parte de la minoración de los valores teóricos de 2004 y 2005 responden a la depreciación de fondo de comercio (1.210.947,53€ en 2004 y 8.476.632,87 en 2005), lo que en ningún caso puede aceptarse (es más, ni siquiera se ha justificado el deterioro de dicho fondo de comercio).

-No se ha aportado a la Inspección las cuentas anuales consolidadas de **R. S.L.** ni la justificación de que las mismas se adaptan a la normativa contable española.

En consecuencia, considerando que el límite establecido en el artículo 12.3 del TRLIS debe determinarse en consideración a las cuentas anuales individuales y dado que el Patrimonio neto de **L, S.L.** hasta 31/12/2007, una vez considerada la depreciación real de las acciones de **R. S.L.**, no ha sufrido ningún deterioro respecto al existente en el momento en que **CCBG, S.A.** ha detentado la participación, cabe concluir que no procede computar fiscalmente la provisión dotada por **CCBG, S.A.** por su participación en **L, S.L.**

En lo que se refiere al saldo de la provisión al cierre del ejercicio 2004, dado que no existe deterioro, procedería la reversión del saldo contable registrado, lo que **CCBG, S.A.** hace formalmente; pero luego dota de nuevo la provisión, que en consecuencia no debe considerarse deducible. En los años 2005, 2006 y 2007, se regulariza el incremento del saldo de la provisión.”

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia pasaremos a continuación a determinar si el límite fiscal previsto en el artículo 12.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) y posteriormente en el 12.3 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, debe calcularse conforme a las cuentas consolidadas o si bien deben tomarse en consideración los balances individuales, señalando el citado artículo en su redacción vigente en los periodos impositivos que aquí nos ocupan:

“3. La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

No serán deducibles las dotaciones correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, ni las concernientes a valores representativos del capital social del propio sujeto pasivo.”

La norma fiscal fija, pues, un límite para la deducibilidad fiscal de las dotaciones contables a la provisión por depreciación de valores no cotizados y del grupo, multigrupo y asociadas, al disponer que tiene la consideración de fiscalmente deducible la parte de la provisión contable que no exceda de la diferencia entre el valor teórico al inicio y al cierre del ejercicio de la sociedad participada, teniendo en cuenta las aportaciones y devoluciones de aportaciones realizadas en él.

La provisión es fiscalmente deducible, por tanto, sólo en la medida que responda a una disminución de valor teórico de la sociedad participada (pérdidas o distribución de beneficios) y no permite la depreciación de las plusvalías tácitas (por regla general fondo de comercio) reflejadas en el precio de adquisición.

La cuestión es si esos valores teóricos contables al inicio y final del ejercicio que deben tomarse como referencia para la determinación de una potencial pérdida de valor de la participación, son los que se derivan estrictamente del balance individual de la sociedad que es participada directamente, o si es necesario tener en cuenta posibles alteraciones del valor de sociedades indirectamente participadas, en la medida en que determinan la realidad económica que representa la participación que está directamente contabilizada. En realidad, de lo que se trata es de determinar la valoración más exacta posible de la participación puesto que sólo esa magnitud, debidamente cuantificada y justificada, permitirá calcular una eventual depreciación susceptible de provisión. Por lo tanto, la elección de un balance consolidado o un balance individual debe dirimirse en función de cuál de esos balances ofrece una visión más certera de la realidad económica que, en definitiva, se busca.

Las resoluciones de la Dirección General de Tributos ya apuntan en esa dirección cuando afirman (Consulta núm. 4 del BOICAC, número 44, de diciembre de 2000) que los fondos propios que recogen las cuentas anuales consolidadas *“reflejan en mayor medida que las cuentas individuales la realidad económica de la entidad participada”*, o que a la hora de realizar una inversión sobre un grupo de sociedades *“parece lógico que al ser esa entidad económica sobre la que se invierte, deban ser los fondos propios que recojan dichas cuentas anuales consolidadas los que deberán tenerse en consideración, en tanto en cuanto, éstos expresan la situación patrimonial a la que el inversor atiende cuando realiza la operación de adquisición.”*

En el supuesto que ahora nos ocupa la Inspección manifiesta que fiscalmente debe partirse de las cuentas consolidadas a efectos de determinar el primero de los límites previstos en el art. 12.3 LIS, esto es, la corrección de la provisión contable, si bien, para calcular el segundo límite específico fiscal debe partirse de las cuentas individuales.

Pues bien, a este respecto considera este Tribunal Central que lo determinante no es, a priori, si el balance de partida es el consolidado o el individual, sino la acreditación en sede inspectora de la efectiva evolución del negocio participado y de su pérdida de valor en el ejercicio en que se dota la provisión debiéndose estar a las circunstancias concurrentes en cada supuesto analizado así como a la acreditación en el expediente de que el mismo ofrece una imagen fiel de la realidad económica existente bajo la participación poseída por lo que puede calcularse su eventual pérdida de valor.

En consonancia con lo anterior este Tribunal Central confirmó en su resolución de 03-03-2010 (RG 7083/2008 y acumuladas) que:

“Lo que debe prevalecer por encima de todo es la imagen fiel societaria a la que tienden todos los principios contables según el punto 1º del Plan General de Contabilidad. De igual forma, en cuanto a las sociedades participadas no residentes, la consecución de la imagen fiel del patrimonio que debe reflejarse en las cuentas anuales de la matriz española de una sociedad extranjera exige la homogeneización de valores conforme

a una sola normativa y, siendo española la matriz, la normativa contable española es no sólo de lógica aplicación a la filial no residente, sino también es necesaria si no se quiere burlar la limitación de la dotación por depreciación de la cartera exterior fijada por el artículo 12.3, debiéndose ajustar las cuentas anuales de la sociedad participada no residente a los principios y normas de valoración vigentes en España, preservando así tanto el principio contable de imagen fiel como el límite que establece este artículo 12.3 LIS.”

En el supuesto allí analizado el Tribunal Central verifica cómo los fondos propios de la sociedad participada dependen, a su vez, de los fondos propios de una participada indirecta, y en consecuencia estima que para la consecución del principio de imagen fiel, la homogeneización debe realizarse sobre los balances de las dos sociedades participadas y no únicamente sobre el balance individual de la sociedad participada directamente, tal y como pretendía la reclamante, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en reciente resolución de 05-02-2015 (RG 1689/12).

En el presente caso la Inspección rechaza la totalidad de las provisiones dotadas por el obligado tributario al entender que no se ha justificado que se haya producido deterioro de la participación a partir de los balances individuales (que son, a juicio de la Inspección, los que hay que tomar para determinar la dotación a la provisión que resulta deducible) y no habiéndose justificado tampoco tal deterioro a partir de los balances consolidados de **L, S.L.** (que son los tomados como base por **CCBG, S.A.**) ya que las pérdidas reflejadas a partir de los balances consolidados de **L, S.L.** presentan incongruencias en relación con las cuentas anuales de la matriz y de **R. S.L.** no habiéndose aportado las pruebas íntegras de las cuentas anuales consolidadas, sino sólo las hojas que contienen los balances consolidados de **L, S.L.**, señalando al respecto el reclamante que los actuarios podrían haber acudido al Registro Mercantil a efectos de verificar tanto las cuentas individuales como las consolidadas de la Compañía, debiéndose poner de relieve al respecto no obstante que el control de legalidad encargado a los Registradores Mercantiles en modo alguno alcanza a la normativa fiscal, siendo la Inspección tributaria la competente para la verificación del efectivo cumplimiento de la misma, habiéndose pronunciado en el mismo sentido la Audiencia Nacional en sentencias tales como la de 13-10-2011 (rec. nº. 353/2008).

Así las cosas debe confirmarse la correcta adopción en el presente supuesto de los datos empleados por la Inspección, no habiendo probado suficientemente el contribuyente cuál es el contenido de las cuentas consolidadas de **R. S.L.** (sólo se han aportado las hojas de las cuentas anuales ordinarias que recogen los respectivos balances y Cuentas de resultados ordinarios de esta entidad) a pesar de tener el obligado tributario una participación significativa en **L, S.L.** y, por tanto, también indirectamente en **R. S.L.**, habiendo aportado información restringida de las cuentas de esta entidad, evitando aportar algo tan a su disposición como son las cuentas anuales completas, en las que se pueden conocer los detalles de algunas partidas importantes que tienen notas explicativas, y todo ello sin olvidar que según 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 deducibilidad de una serie de gastos 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 deducir gastos. En este sentido son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 20-06-2012, rec. nº. 3421/2010 y STS de 26-10-2012, rec. nº. 4724/2009, por citar algunas de las más recientes) 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, deducciones de cuota o requisitos de deducibilidad de gastos, por tanto, si no se acredita la realidad de los hechos que permitan su aplicación, no podrá entenderse que ha nacido el derecho a deducir, disponiendo por su parte el artículo 106.1 de la LGT que:

“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”

Décimo.

En lo que respecta a las participaciones en la entidad **TCC** manifiesta el interesado en sus alegaciones lo siguiente:

“Los inspectores actuarios deniegan la deducibilidad de la provisión dotada en 2004 por dos motivos distintos: (i) en aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.4 del TRLIS que declara la incompatibilidad de la

exención de dividendos y la deducción de la provisión por deterioro de valor de la participación y (ii) por diferencias en cuanto a los tipos de cambio Euros/dólar a considerar.

(i) El artículo 117 del TRLIS se remite al artículo 21 del mismo texto legal para determinar el tratamiento de los dividendos recibidos por las ETVE de fuente extranjera. Dicho artículo 21, en su apartado 4 dispone que, si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la depreciación de la participación, hasta el importe de dichos dividendos.

Esto es, la norma establece una suerte de prelación en el orden de aplicación de la exención fiscal por aplicación del artículo 21 del TRLIS y la deducibilidad de las provisiones por deterioro dotadas. De este modo, si se aplica la exención no será deducible la provisión dotada hasta dicho importe.

A continuación esta representada describe aquellos puntos respecto a los que debe mostrar su disconformidad con la interpretación y aplicación que realizan los inspectores actuarios de la normativa del TRLIS (artículos 21.4 y 137.3):

a) En el ejercicio 2004 la Inspección considera que no es fiscalmente deducible la provisión dotada por importe de 2.529.597,18 Euros; esto es, hasta el importe de los dividendos percibidos tanto en el ejercicio 2003 como en el propio ejercicio 2004, practicando en su regularización un aumento en la base imponible por el importe de los dividendos percibidos en ambos ejercicios. Esta representada no puede estar de acuerdo con esta consideración ya que, en última instancia, solo procederla considerar como importe a excluir de la provisión por deterioro de valor de las participaciones, el importe correspondiente al dividendo distribuido en 2004, debiendo haber sido corregido el importe correspondiente al dividendo del 2003 –en su caso–, en el cálculo de la provisión de dicho ejercicio. (...)

b) En los ejercicios 2005, 2006 y 2007, se revierte la provisión dotada por un importe superior a la provisión deducida en 2004, tributando por el ingreso correspondiente.

...considera la Oficina Técnica que en la reversión de la provisión efectuada por la Compañía en los ejercicios 2005 a 2007 debió adicionarse la cuantías de los dividendos percibidos anualmente, incrementándose en consecuencia las bases imponibles de dichos años.

Por el contrario, esta representada no puede sino estar plenamente en desacuerdo con la aseveración anterior de la Oficina Técnica por cuanto parece evidente que, al no existir dotación a la provisión por deterioro de valor de la participación, tampoco existe conflicto con el artículo 21.4 TRLIS, de modo que en definitiva, no es procedente el incremento de la bases imponibles propuestas por la Inspección en los ejercicios 2005 a 2007.

c) Y lo que es más, dado que en aplicación del artículo 21.4 del TRLIS podría ser negada la deducibilidad de la provisión dotada en el ejercicio hasta el límite de los dividendos declarados como exentos en dicho ejercicio (y sólo en dicho ejercicio), lo que llevaría a un incremento de la base imponible en el ejercicio 2004 equivalente a los dividendos declarados como exentos (1.294.122,53 Euros), dado que la Inspección está obligada a realizar regularizaciones completas, dicho aumento de la base imponible del ejercicio 2004, conllevará de igual modo una disminución equivalente de las bases imponibles de los ejercicios en los que la Compañía revirtió totalmente dicha provisión (2005 a 2007).

(ii) En el ejercicio 2005 existe una discrepancia entre el tipo de cambio euro/dólar aplicado por mi representada para el cálculo del valor de su participación en la entidad no residente y el considerado por la Inspección. Nuevamente a este respecto cabe puntualizar que mi representada no dotó provisión alguna por dicho ejercicio, sino que se produjo una reversión por la que se tributó por importe de casi 6 millones de Euros, de modo que, en ningún, caso cabría la regularización propuesta ya que no hubo ningún gasto por provisión deducido.

Pues bien, de igual modo vuelve la Oficina Técnica a insistir en que la reversión practicada por mi representada en el ejercicio 2005 fue insuficiente en 90.840,75 Euros, como consecuencia de una incorrecta aplicación de los tipos de cambio. En este sentido, y si bien dicho ajuste acaba siendo neutralizado por el decremento equivalente de la reversión practicada en el ejercicio 2006, es deseo de esta representada reiterar a este Tribunal que la aplicación de dicho guarismo produce indefensión a la Compañía, por cuanto la Inspección en ningún caso motiva el rechazo de los tipos de cambio aplicados por esta representada, ni tampoco aclara los cálculos realizados para llegar a dicho importe o detalla el tipo de cambio de aplicación y el razonamiento que justifique su corrección.”

Manifestando la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado:

“...esta Oficina técnica se ha pronunciado ya con anterioridad en relación con la interpretación de este precepto, considerando que la vía correcta de materializar esta incompatibilidad es valorando cada año en el que se perciban los dividendos exentos la provisión fiscalmente deducible/reversión procedente, entendiendo que esta vía se acomoda más al tenor del artículo 21.4 TRLIS y que el artículo 19.6 del TRLIS establece un criterio de imputación temporal para las recuperaciones de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto

previamente de una corrección valorativa, entre las que se encuentra la dotación por depreciación de valores que estamos analizando.

Por ello, se considera que la reversión de la provisión en los ejercicios 2005 a 2007 debe ser superior a la declarada por la entidad en las cuantías de los dividendos percibidos anualmente, debiendo aumentar, por tanto, la base imponible de cada uno de estos años en estas cuantías.

De acuerdo con la regularización efectuada en el presente acuerdo de liquidación, al considerar que la incompatibilidad debe realizarse a través del cálculo de la provisión fiscalmente deducible o la reversión procedente, y no exigiendo la cuota del año inicial de deducción de la provisión, no procede la exigencia de intereses de demora.

... El segundo ajuste propuesto por la Inspección es un aumento en la BI de 2005 de 90.840,75€ y una disminución correlativa de este mismo importe en el año 2006, como consecuencia de aplicar tipos de cambio diferentes a los utilizados por la entidad...

En cuanto a la discrepancia del tipo de cambio en el año 2005, señala la entidad que en ese año no dotó provisión sino que revirtió casi 6 millones, por lo que no cabe la regularización propuesta.

No puede compartirse la alegación formulada, dado que, resultando evidente que la entidad en el año 2005 revirtió 5.930.722,95€, la regularización propuesta es que esta reversión es insuficiente en la cuantía de 90.840,75€."

Dispone el artículo 21.4 del TRLIS que:

"4. En cualquier caso, si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la depreciación de la participación, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos."

Indicando el artículo 117 del TRLIS regulador de las rentas derivadas de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que:

"Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, así como las rentas derivadas de la transmisión de la participación correspondiente, podrán disfrutar de la exención para evitar la doble imposición económica internacional en las condiciones y con los requisitos previstos en el artículo 21 de esta ley.

A los efectos de aplicar la exención, el requisito de participación mínima a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo 21 se considerará cumplido cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros. La participación indirecta de la entidad de tenencia de valores extranjeros sobre sus filiales de segundo o ulterior nivel, a efectos de aplicar lo previsto en el artículo 21.1.c).2.º de esta ley, deberá respetar el porcentaje mínimo del cinco por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad extranjera directamente participada y formulen estados contables consolidados."

Tal y como se desprende del tenor literal del artículo 21.4 anteriormente transcrito siempre que se haya aplicado el régimen de exención sobre dividendos, la depreciación posterior de la participación, cualquiera que sea su causa (motivada o no por la distribución de esos dividendos) no se integrará en la base imponible de la sociedad residente hasta el importe de tales dividendos. En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 05-06-2014 (RG 2893/10-50-IE y acumuladas), criterio que comparte también la DGT según podemos apreciar de la respuesta de 01-03-2005 V0323/2005.

La justificación de esta restricción sobre la deducibilidad de la depreciación reside en que el beneficio de la entidad no residente no tributó en España cuando se obtuvo ni tributa en la residente cuando dicho beneficio se distribuye en forma de dividendo al aplicar la exención de manera que, de no haberse repartido el dividendo sino llevado a reservas, el valor teórico contable de la entidad participada sería superior en dicho importe encontrándonos en este caso con la limitación del artículo 12.3 TRLIS anteriormente analizada. Y ello es predicable, en contra de lo alegado por el interesado y tal y como señala la Inspección, tanto en los ejercicios en que se dota la provisión (minorando fiscalmente el importe de la dotación) como en aquéllos en los que la misma revierte (aumentando fiscalmente el importe de la reversión).

Así las cosas, el obligado tributario se acogió al régimen de exención regulado en el artículo 21.4 del TRLIS por los dividendos distribuidos por la entidad **TCC** desde la adquisición de sus participaciones en el ejercicio 2002, ascendiendo el importe de los mismos en el ejercicio 2003 a 1.235.474,65 € y en el 2004 a 1.294.122,53 €, contemplando este precepto los dividendos repartidos como una fuente de recuperación del valor de la inversión efectuada, limitando su importe, en consecuencia, la deducibilidad de las provisiones que pudiesen resultar inicialmente deducibles por aplicación del artículo 12.3 del TRLIS.

Por tanto podemos determinar que siendo el valor de la participación en la entidad no residente a 01-01-2004 el mismo que el que ésta tenía a 31-12-2003, ejercicio en el que el obligado tributario ya aplicó la exención por dividendos, y no habiendo justificado el reclamante que tal circunstancia fuera valorada a efectos del cálculo de la provisión por depreciación del ejercicio 2004, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto, remitiéndonos a lo dispuesto en el Fundamento de Derecho OCTAVO de la presente resolución en relación a la posibilidad de la Inspección de entrar a valorar el ejercicio 2003.

En relación a las diferencias del tipo de cambio podemos comprobar que el ajuste practicado por este motivo tuvo un efecto neutral puesto que el incremento de la base imponible en el ejercicio 2005 se compensó con la minoración de la misma en igual importe en el ejercicio 2006, desestimándose las pretensiones actoras también en este punto, siendo preciso señalar que, en contra de lo alegado por el interesado, la Inspección sí aclaró los cálculos realizados al efecto, constando en el Informe de disconformidad (página 89) que:

“En el ejercicio 2005, CCBG, S.A. revierte la provisión dotada y dota una nueva provisión lo que determina que disminuye la dotación neta de la provisión tomando como valor al cierre la cotización media del último trimestre (41,7919\$) aplicando la conversión \$/€ de 0,8163, lo que en definitiva supone una cotización en euros de 34,1142€ por acción.

Sin embargo la cotización de las acciones a 31/12/2005 fue de 40,31\$ y el cambio \$/€ a 31 de diciembre era 0,8476, lo que supone una cotización por acción en euros de 34,1697.

En consecuencia, la entidad ha registrado un exceso de provisión en 2005 de 90.840,75€ (1.620.000 acciones x (34,1697-34,1142)).”

Undécimo.

Procede a continuación analizar la provisión relativa a las participaciones de la entidad **ECCBC, S.L.** alegando el interesado al respecto lo siguiente:

“...A este respecto, y si bien la Oficina Técnica niega los cálculos realizados respecto de los ejercicios 2004, 2005 y 2007, plantea ciertas discrepancias en relación con los cálculos relativos al ejercicio 2006.

*En este sentido, la Oficina Técnica desvirtúa los cálculos realizados por esta representada en relación con el ejercicio 2006, por cuanto considera que la diferencia existente entre los cálculos realizados por el equipo de inspección y por esta representada, radican en que esta última no considera en el cómputo de los fondos propios de final del ejercicio la reserva de fusión que consta en el balance de las cuentas de anuales aportadas de **ECCBC, S.L.** por importe de 3.234.326 Euros. Todo ello, sin negar en modo alguno el alegato anteriormente esgrimido por esta representante según el cual, en los cálculos iniciales realizados por la Inspección, ésta no contempló en el cálculo del deterioro de la participación las pérdidas resultantes de dicho ejercicio por importe de -1.462.308 Euros.*

Pues bien, a este respecto y sin perjuicio de que esta representada desea reincidir en el hecho de que dicha reserva de fusión no ha de ser contemplada de cara al cálculo del límite del artículo 12.3 TRLIS, por cuanto su dotación ha de ser asimilada a una aportación de socios que, según la propia literalidad del artículo objeto de análisis, debe ser excluida de dicho cálculo.”

Señalando al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación:

*“La entidad aporta en sus alegaciones las cuentas anuales de **ECCBC, S.L.** incorporadas como anexo IV, y acepta las regularizaciones de 2004 y 2005 (con mínimas diferencias).*

Sin embargo, manifiesta su disconformidad con el cálculo de la disminución de base imponible propuesta para 2006, dado que, a su juicio, la Inspección no ha tenido en cuenta las pérdidas generadas en dicho año (-1.462.308 €), por lo que considera que en dicho año la minoración de base imponible debe ser de 253.733,24€ y no los 189.353, 24€ propuestos por la Inspección (las cuantías se detallan en la página 26 de sus alegaciones).

*Siendo así, del cuadro incorporado en la página 25 de sus alegaciones (en el que extracta los datos de las cuentas que considera relevantes para el cálculo de la provisión), puede observarse que la diferencia se encuentra en que la entidad ha minorado los fondos propios declarados en el balance de final de año de **ECCBC, S.L.** en la cuantía de 3.234.326 correspondientes a una reserva de fusión.*

*El obligado tributario, además, no justifica las razones por las que excluye esta partida de los fondos propios ni encuentra esta Oficina Técnica razón para ello, por lo que formando parte de los fondos propios de **ECCBC, S.L.** en 2006, se consideran correctos los cálculos efectuados por la Inspección, por lo que procede confirmar la propuesta.”*

La denominada por las partes “reserva de fusión” trae su causa en la diferencia positiva entre las valoraciones, según las reglas de la fusión, de lo recibido (activos menos pasivos) y lo entregado a cambio. En

términos contables nos encontramos ante una cuenta instrumental que refleja la diferencia positiva entre el valor contable del patrimonio recibido y el valor del capital emitido más, en su caso, el valor de adquisición de las acciones propias entregadas. Contablemente se localiza en el Grupo 11 ("Reservas") del Plan General de Contabilidad (PGC – RD 1643/1990).

Por el contrario las "aportaciones de los socios" traen generalmente su causa en la decisión de éstos de realizar tales aportaciones para compensar las pérdidas acumuladas en la sociedad en la que participan (existiendo no obstante otras fórmulas posibles de compensar tales pérdidas tales como la aplicación de reservas voluntarias o la reducción de capital). Y contablemente se localiza en el Grupo 12 ("Resultados Pendientes de Aplicación") del PGC.

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia pasaremos a continuación a determinar si la reserva de fusión debe tenerse en cuenta a la hora de calcular los fondos propios de la entidad siendo preciso para ello traer a colación la Consulta 1-BOICAC núm. 43, de 09-2000 "Sobre el cálculo de las provisiones a realizar en valores negociables no admitidos a cotización en mercados secundarios organizados" en la que se dispone lo siguiente: "...para la determinación del valor teórico se computarán los fondos propios que figuran en el pasivo del balance, incluyendo con signo positivo: el Capital suscrito, la Prima de emisión, Reservas de revalorización, Reservas, los Remanentes de ejercicios anteriores, las Aportaciones de socios para compensación de pérdidas y el Beneficio del ejercicio, y con signo negativo: los Resultados negativos de ejercicios anteriores, las pérdidas del ejercicio, los Dividendos a cuenta entregados y las Acciones o participaciones propias adquiridas, sea cual fuere el fin para el que se produjo la operación" de donde claramente se desprende que la partida correspondiente a la "reserva de fusión" debe incluirse con signo positivo en el cálculo de los fondos propios de la entidad debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras al respecto.

Duodécimo.

Por último resta analizar la provisión por depreciación de las participaciones de la entidad **NA** manifestando el interesado al respecto lo siguiente:

"Sin embargo, esta representada no puede estar conforme con el tipo de cambio euro/dirham marroquí utilizado por la Inspección para el cálculo de la diferencia de VTC entre el 31 de diciembre de 2003 y el 31 de diciembre de 2004. Así, en la Diligencia número 82 se señala que se utiliza un tipo de cambio del 0,09033, vigente a 31/12/03 y un tipo del 0,08968 vigente a 31/12/04. Sin embargo, el tipo de cambio vigente al cierre de dichos ejercicios era de 11,074 dirham euro para el cierre de 2003 y 11,2431 dirham euro para el cierre de 2004; lo que equivale a 0,0903 euro/dirham y 0,0889 euro/dirham, respectivamente...

...Tal y como ya se manifestó en fase de Alegaciones al Acta por esta representada, el empleo de los de cambio dirham/euro oficiales, llevan a concluir que los cálculos realizados por esta representada en el ejercicio 2005 (dotación de 224.637,14 Euros) son correctos.

*A este respecto aduce la Oficina Técnica que los cálculos realizados por el equipo de inspección en la determinación del deterioro del VTC se nutren de los tipos de cambio aportados en la diligencia 3.6, de modo que **"no cabe modificar teniendo en cuenta las simples manifestaciones realizadas en el escrito de alegaciones, en el que no se aporta documentación alguna al respecto"**.*

No obstante lo anterior, es de justicia manifestar que, la "simpleza" de una alegación no debe ser motivo para descargar de razón al contribuyente, pues en el caso concreto, la "simple" existencia de un tipo de cambio oficial publicado por el Banco de España debería ser suficiente para confluir con mi representada en el razonamiento anterior.

Respecto de la falta de aportación de documentación que justifique la aseveración de mi representada, no podemos dejar de manifestar nuestra disconformidad con la Oficina Técnica, toda vez que por un lado, dicha documentación fue aportada con anterioridad a la fase de Alegaciones (y así consta en la diligencia número 82), y por otro lado, en todo momento esta representada se refiere a una información públicamente notoria y de fácil acceso a través de la página web del Banco de España o del propio Banco Central Europeo."

Disponiendo la Inspección en el acuerdo de liquidación:

"En relación con este extremo de la regularización la entidad se limita a manifestar en su escrito de alegaciones, que no está conforme con el tipo de cambio euro/dirham marroquí utilizado por la inspección, concretamente alega que en la diligencia nº 82 se utiliza un tipo de cambio de 0,09033, vigente a 31/12/03 y un tipo de 0,08968 vigente a 31/12/04, cuando era de 0,0903 y 0,0889, respectivamente; por lo que la diferencia de VTC sería de 340.630,87 € y, por tanto, el importe de 224.637,14 € dotado en 2005 sería fiscalmente deducible.

Los tipos de cambio utilizados por la inspección son los que constan en la documentación anexa a la diligencia 3.6, que figura incorporada al expediente, información que fue aportada por la propia entidad y que no

cabe modificar teniendo en cuenta las simples manifestaciones realizadas en el escrito de alegaciones, en el que no se aporta documentación alguna al respecto; por lo que no cabe acceder a lo solicitado.

Por tanto, se estima procedente confirmar este extremo de la propuesta inspectora.”

A efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la norma de valoración 8.^a del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, relativa a valores negociables que establece que éstos se valorarán por el precio de adquisición a la suscripción o compra, disponiendo en su punto 2 que: *“2. Correcciones valorativas. (...)Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición, y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas; la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada, aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.”*

A su vez, la norma de valoración 14.^a, referida a las diferencias de cambio en moneda extranjera, señala en su apartado 3: *“3. Valores de renta variable. Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que dichos valores se hubieren incorporado al patrimonio. La valoración así obtenida no podrá exceder de la que resulte de aplicar el tipo de cambio, vigente en la fecha de cierre, al valor que tuvieren los valores en el mercado.”*

Pues bien, en estos supuestos en que los valores se adquirieron en moneda extranjera hay que tener en cuenta dos circunstancias:

1. La variación del valor teórico contable como consecuencia de la evolución de los resultados generados por la sociedad participada mediante la comparación de valores teóricos al inicio y al cierre del ejercicio.

2. La evolución de los tipos de cambio, teniendo asimismo en cuenta los tipos de cambio al inicio y al cierre de ejercicio.

Esta consideración conjunta del efecto de la variación del valor teórico de los títulos y del tipo de cambio es la que verdaderamente refleja la existencia o no de una pérdida reversible en la cartera, de manera que la dotación fiscal deberá calcularse por diferencia entre valores teóricos al inicio y fin del ejercicio, como expresa el artículo 12.3, expresados dichos valores en moneda nacional de cada momento respectivo, cálculo éste que en el caso que nos ocupa ha sido realizado por la Inspección partiendo de los tipos de cambio aportados por el interesado sin entrar a comprobar si tales tipos eran o no los oficiales de acuerdo con su publicación por el Banco de España, comprobación que deberá ser realizada por la Inspección a efectos de determinar el tipo de cambio vigente en los periodos considerados, liquidando conforme a los mismos en caso de que no hayan sido los aplicados por la Inspección a efectos de la presente regularización, estimándose parcialmente las pretensiones del reclamante en este punto.

Décimo-tercero.

Se refiere la tercera alegación planteada por el interesado a la deducibilidad de la provisión por depreciación de valores de renta fija manifestando al respecto lo siguiente:

*“La Compañía adquirió en el ejercicio 2006 unos valores de renta fija nominados **ACE50**.*

A cierre de dicho ejercicio y como consecuencia de su pérdida de valor en consideración del valor medio del último trimestre, esta representada dotó una provisión por deterioro de valor del citado activo financiero por importe de 156.750, 29 Euros.

Tal y como se desprende del Acuerdo de Liquidación, el equipo de Inspección no considera dicha provisión como un gasto fiscalmente deducible del ejercicio, por cuanto en su opinión, no considera debidamente justificado el valor medio del activo del último trimestre del ejercicio 2006 al haberse aportado dicho dato "en una página en blanco".

Con independencia de que esta representada no puede mostrar su conformidad con la regularización realizada por la Inspección al respecto, en todo caso, es preciso tener en consideración que dicho activo financiero fue transmitido en 2007, habiéndose revertido la provisión dotada y en consecuencia, tributado por dicho ingreso. Así pues, dada la obligación de la Inspección de realizar una regularización completa, si finalmente se considerara

que la provisión dotada en 2006 no fue fiscalmente deducible, cabría la disminución en base por la reversión contable de la provisión realizada en 2007.

En este sentido, y a pesar de la documentación provista al expediente de la Inspección por esta representada (entre la que se encuentra el certificado de la entidad bancaria de la venta del activo financiero en fecha 10 de diciembre de 2007), la Oficina Técnica en el Acuerdo de Liquidación procede a confirmar el incremento de la base imponible del ejercicio 2006 toda vez que considera que no ha existido deterioro de valor alguno -a pesar de la documentación acreditativa aportada por esta representada-, y sin embargo no practica regularización alguna sobre la base imponible del ejercicio 2007 (en la que se debería minorar la base imponible) al considerar que "no ha resultado suficientemente acreditado que se haya computado reversión alguna."

A este respecto, es interés de esta representada manifestar su plena disconformidad con la aseveración sostenida por la Oficina Técnica, al considerar que el análisis de los medios de prueba aportados no debe circunscribirse al certificado bancario de venta aportado, pues tanto la Contabilidad de la Compañía como las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de ésta obran en el cuerpo del expediente del procedimiento. De este modo, y partiendo de la base de que la Inspección valoraría la documentación desde una perspectiva global, esta representada aportó -con carácter adicional- un documento específico (documento bancario de venta del activo financiero), que entendía especialmente válido a los efectos de constituir prueba de venta del citado activo. Por ello, cuando la Oficina Técnica sostiene que dicho certificado "en ningún caso, se puede considerar como prueba de que la entidad ha registrado en su contabilidad y en la declaración del Impuesto sobre Sociedades la reversión alegada", esta representada considera que ambos extremos quedan sobradamente probados en otros documentos aportados al expediente (como por ejemplo las Cuentas Anuales de **CCBG, S.A.** del ejercicio 2007 o la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la Compañía del mismo ejercicio)."

Señalando al respecto la Inspección en el acuerdo de liquidación dictado lo siguiente:

*"En el ejercicio 2006 la entidad dota una provisión por la inversión en valores de renta fija denominados **ACE50** 08/12/09, que asciende a 156.750,29 € y que considera deducible al determinar la base imponible declarada por el Impuesto sobre Sociedades del indicado periodo.*

La citada dotación se ha calculado por diferencia entre el coste de adquisición, en el que se han incluido las comisiones por la operación, y la cotización media del último trimestre.

La inspección propone incrementar la base imponible en el importe dotado, previa comprobación de los siguientes extremos; por un lado, que el 24 de noviembre de 2006 se adquirieron los citados valores por un valor equivalente al nominal de los títulos más el importe de las comisiones cobradas por la operación (cargo en cuenta bancaria el 1-12), pero que con fecha valor 1 de diciembre de 2006 el banco anula el cargo de comisiones cobradas por dicha operación; y por otro lado, que en relación con la cotización media utilizada lo único que se ha aportado es un dato en una página en blanco y que estos valores se emitieron el 1 de diciembre de 2006, por lo que no puede determinarse cotización media del último trimestre. Además, según consta en certificado emitido por Barclays, el valor a 31-12-2006 es de 11.000.000.

De lo anterior se desprende que no cabe admitir la existencia de deterioro alguno, puesto que como resultado de la actuación inspectora, ni el coste de adquisición puede incluir las comisiones que finalmente no fueron satisfechas, ni tampoco cabe considerar la cotización media del último trimestre, sobre la que no se ha aportado prueba alguna ni es posible determinarla dada la fecha de emisión de los títulos.

En sus alegaciones la entidad reitera que no está conforme con este extremo de la regularización, pero sin aportar explicación ni justificación alguna de su disconformidad, manifestando que, en todo caso, dado que el activo financiero en cuestión fue transmitido en el ejercicio 2007, habiendo revertido la provisión dotada, habrá de minorarse la base imponible de ese ejercicio en el importe de la reversión contable. Como justificación de esta pretensión se adjunta al escrito de alegaciones una fotocopia de un extracto bancario relativo a la amortización de dicho activo financiero.

En relación con esta alegación, es cierto que si se hubiera producido la reversión alegada procedería la minoración de base solicitada, pero también es cierto que la inspección, estando el ejercicio 2007 incluido en la presente actuación, no ha detectado que en la base imponible correspondiente a dicho ejercicio se haya integrado el ingreso relativo a la reversión que ahora se alega.

*Además, se ha de tener en cuenta que el citado documento bancario aportado ante esta Oficina Técnica, únicamente se podría considerar acreditativo de que se ha llevado a cabo la amortización de títulos que el mismo refleja, así como la fecha y el importe abonado en la cuenta bancaria de la que **CCBG, S.A.** es titular, pero, en ningún caso, se puede considerar como prueba de que la entidad ha registrado en su contabilidad y en la declaración del IS la reversión alegada.*

En consecuencia; en relación con la base imponible del ejercicio 2006, procede confirmar el incremento de 156.750,29 € propuesto en el acta, ya que resulta improcedente la provisión dotada respecto de unos valores que en dicho ejercicio no han sufrido deterioro alguno.

En relación con la base imponible del ejercicio 2007, no procede practicar la minoración ahora solicitada, puesto que no resulta acreditado que en el mismo se haya computado reversión alguna.”

Pues bien, de acuerdo con lo alegado por el reclamante y estando de acuerdo este Tribunal con lo manifestado por la Inspección respecto a la consideración de la provisión dotada por el obligado tributario en el ejercicio 2006 como un gasto no deducible por cuanto que el coste de adquisición de los valores de renta fija no puede incluir comisiones que finalmente no fueron satisfechas y no siendo posible determinar la cotización media del último trimestre dada la fecha de emisión de los títulos, pasaremos a continuación a analizar si debe minorarse la base imponible del ejercicio 2007 por la reversión de la provisión dotada en 2006, partiendo para ello de la documentación aportada por el contribuyente, en concreto:

1. Documento bancario de amortización de títulos acreditativo de la venta del activo financiero con fecha 10-12-2007 por importe de 12.100.000,00 €, pero en ningún caso probatorio de la reversión de la provisión dotada por tales títulos en 2006.
2. Declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.
3. Cuentas anuales del ejercicio 2007.

Pues bien, comparando los documentos aportados por el interesado y teniendo en cuenta la fuerza probatoria de cada uno de ellos, este Tribunal considera insuficientemente probada por el obligado tributario la reversión de la provisión habiendo debido éste identificar tanto en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 como en la contabilidad aportada las partidas y asientos que en cada caso recogían la reversión en cuestión. No existiendo tal identificación no puede accederse a las pretensiones actoras debiendo ser éstas, por tanto, desestimadas.

Décimo-cuarto.

Alega en cuarto lugar el interesado la deducibilidad de los gastos derivados de los Acuerdos internacionales considerados por la Inspección como no justificados, señalando al respecto lo siguiente:

“...tal y como se ha detallado a lo largo de la presente exposición, estos gastos (i) se corresponden con unos descuentos por volumen que no puede ser considerado como una liberalidad toda vez que promociona directamente la actividad de la Compañía estando directamente correlacionado el gasto con los ingresos obtenidos, (ii) estos descuentos están suficientemente soportados por la documentación aportada en atención a lo dispuesto por la doctrina administrativa, (iii) no pudiendo la Inspección de los tributos restringir la admisión de la prueba a un documento determinado, (iv) debiendo aceptarse que mediante la figura del mandato, la legislación contempla que un tercero pueda suscribir contratos vinculantes por cuenta y nombre del mandante y (v) que la Inspección no ha acreditado a lo largo de este procedimiento la existencia de un ánimo de donar entre entidades mercantiles que son independientes.”

Manifestando la Inspección en el acuerdo de liquidación:

*“...Por lo que se refiere a los denominados gastos de marketing facturados por la entidad belga **CCS**, no habiéndose aportado los acuerdos internacionales origen de los mismos según la entidad, la única documentación a considerar es el reseñado contrato entre **CCBG, S.A.** y **CCG**, cuyo contenido pone de manifiesto que solo habilita a **CCG** a negociar condiciones con clientes de **CCBG, S.A.** con sede en España. En este mismo sentido se ha manifestado la inspección en su informe, en tanto que la entidad alega que tal conclusión no puede derivarse del referido contrato. Alegación que no cabe admitir porque de la parte del contrato antes transcrita se deduce claramente que el mismo solo resulta aplicable a los acuerdos adoptados por **CCG** con los clientes de la entidad con sede en España. Por tanto, dicho contrato no puede utilizarse para justificar los gastos regularizados, ya que estos derivan de acuerdos con una sociedad matriz u otra del grupo con sede en el exterior.*

En sus alegaciones la entidad insiste en manifestar que se trata de gastos derivados de determinados acuerdos internacionales que establecen descuentos adicionales y que contribuyen a promocionar los productos, por lo que se trata de gastos deducibles de acuerdo con el artículo 14.1.e) del TRLIS, que hace depender dicho carácter de la necesaria correlación del gasto con los ingresos y no de la obligatoriedad del mismo.

*...En cuanto a los gastos facturados por la alemana **LS & Co KG**, la inspección sostiene que la carta aportada es una mera comunicación que carece de los requisitos necesarios para ser considerada como un acuerdo entre dicha entidad y **CCG**, y en todo caso, tal como se desprende del único contrato existente entre ambas entidades, es evidente que **CCG** no puede negociar con la entidad alemana en nombre de **CCBG, S.A.** puesto que aquella no es cliente de esta. El cliente de **CCBG, S.A.** es **LS, SA**, con quien **CCG** sí pactó*

condiciones de venta que aparecen reflejadas en el documento correspondiente, que también se incorpora al expediente.

Por lo que se refiere a los borradores aportados, es evidente que como tales no se pueden admitir como acreditativos de los gastos en discusión.

En cambio, para la entidad dicha documentación junto con el contrato antes analizado justifica la deducibilidad de los gastos discutidos, porque son descuentos asociados a la distribución del producto que afectan a la relación directa entre **CCBG, S.A.** y la entidad española LS, SA, aun cuando las facturas fueran emitidas por **LS & Co KG** en lugar de por la referida entidad española.

Argumentación que no cabe admitir porque el hecho de que los gastos hayan sido facturados por la entidad alemana no es indiferente, como pretende la entidad, sino que evidencia que los mismos derivan de algún acuerdo con dicha entidad, que no ha sido aportado, sin que sea posible entender que ese acuerdo ha sido adoptado por **CCG** al amparo del contrato que esta mantiene con **CCBG, S.A.**, tal como anteriormente se ha argumentado.

En consecuencia, la ausencia de documentos que justifiquen cuales han sido los servicios que han originado los gastos regularizados, lleva a considerar que se trata de gastos no correlacionados con los ingresos de la entidad, consideración que implica la no deducibilidad de los mismos, de acuerdo con el artículo 14.1 e) del TRLIS.”

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso señalar que, tal y como se ha indicado en el Fundamento de Derecho NOVENO de la presente resolución, 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.

Por su parte el artículo 106.4 de la LGT, en el que se regulan las normas sobre medios y valoración de las pruebas, establece respecto a lo que aquí nos interesa que los gastos deducibles, 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 todos 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 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).

Art. 19.3 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 (art. 106.3 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 TRLIS), con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 19.3 TRLIS para el caso de gastos/ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.

Art. 19.1 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):

“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.”

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 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.

Art. 105.1 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.”*

La Consulta de la DGT 0345-00 de 24-02-2000, exponiendo un criterio que comparte este Tribunal Central, determina en cuanto a la deducibilidad de los gastos de atención a clientes, que se considerarán fiscalmente deducibles cuando estén vinculados o sean propios de la actividad desarrollada siempre que, además, queden convenientemente justificados de manera que, en el caso de que no existiese vinculación, ésta no fuese suficientemente probada o no se justificase el gasto, estos gastos no podrían considerarse gastos fiscalmente deducibles de la actividad económica.

En el caso que nos ocupa en Diligencia nº 82 de 08-02-2012 se hizo constar en relación a los gastos derivados de Acuerdos internacionales lo siguiente:

1º) *La sociedad, en la diligencia nº 43 de 28/10/2010 aportó una relación de facturas recibidas de la entidad **CCS**, con sede en Bélgica, en concepto de cargos por gastos derivados de acuerdos internacionales (anexo 1 diligencia 43). Dichos gastos, cuyos importes por ejercicios se detallan seguidamente, han sido contabilizados en sus respectivos ejercicios, y deducidos en sus declaraciones del Impuesto de sociedades. Los importes son los siguientes (...)*

*Estos gastos, que son calificados por la entidad como gastos de marketing, se derivan, según indica la entidad, de determinados acuerdos internacionales concertados entre: de una parte la entidad matriz del grupo, o alguna de sus filiales, y de otra, por la entidad matriz (o alguna de sus filiales), de las sociedades titulares de las grandes superficies que operan en España y que son los clientes de **CCBG, S.A.**, como es el caso de C..., A..., E..., M... y otras.*

De otra parte, en la mencionada diligencia 43, la sociedad también aportó relaciones de cargos por facturas recibidas de la entidad **LS & Co KG**, con sede en Alemania, como matriz internacional de la entidad con sede en España **LS, SA**, que es cliente de **CCBG, S.A.**. En dicha diligencia la representación de **CCBG, S.A.** manifestó que se trataba de descuentos atípicos determinados en función de una cantidad por artículo vendido a **LE Y** que venían fijados en las plantillas comerciales que se aplican en las operaciones de **CCBG, S.A.** con la entidad española. Las cantidades contabilizadas por este concepto y deducidas en las declaraciones del Impuesto de sociedades son las siguientes para cada uno de los ejercicios comprobados: (...)

2º) La sociedad, según ha quedado reflejado en diligencias anteriores, no ha aportado otra documentación relativa a los acuerdos internacionales, razón por la cual la Inspección realizó un requerimiento de información a la sociedad **CCG**, notificado el 25/6/2010, que es una sociedad en la que participan tanto entidades con sede en España del grupo como los embotelladores, y que se dedica a la gestión de los grandes clientes de grupo en España. Se le solicitó, entre otras cuestiones, que aportara los contratos internacionales en los que se basaban estos gastos que se cargan a **CCBG, S.A.** por entidades internacionales a través de **CCS**, así como las cuantías facturadas por estos conceptos, y las entidades últimas prestadoras de los servicios. Esta entidad, entre otras cuestiones aportó la relación de los acuerdos internacionales así como las cantidades que por este concepto se han devengado a favor de los perceptores de dichos acuerdos a satisfacer por **CCBG, S.A.** para cada uno de los ejercicios 2004 a 2007. Se detallan en el cuadro siguiente estas cantidades: (...)

3º) Estas cifras resultan superiores a las cifras de gastos aportadas por **CCBG, S.A.**, mencionadas en el punto 1º anterior, razón por la que se han solicitado aclaraciones a esta última entidad.

El representante de la entidad ha indicado que en la diligencia 48 apartado 3º) la Inspección ya había preguntado implícitamente por la existencia de una discrepancia en los datos aportados, y que se contestó mediante escrito en la diligencia 49 que se incorporó como anexo 1 de esa diligencia. En dicho escrito, en su último párrafo se indicaba lo siguiente: "Por lo que se refiere a los "acuerdos Internacionales" esta parte no está en condiciones de poder aclarar lo preguntado por la Inspección, ya que no ha podido encontrar las diferencias que esa inspección cree que existen".

En este momento manifiesta el representante de la entidad que en relación con estas diferencias entre las cantidades aportadas en el anexo 1 de la diligencia 43, y las cifras facilitadas por **CCG** puede deberse a que se trate de cifras presupuestadas y no las efectivamente facturadas por **CCS** a **CCBG, S.A.**. Así mismo, el representante de **CCBG, S.A.** manifiesta que de las cifras informadas por **CCG** incluyen gastos derivados de acuerdos internacionales que son facturados directamente por las entidades españolas filiales de las entidades extranjeras que han firmado los acuerdos, como es el caso de la entidad **D..**, que recuerda que factura directamente estos gastos a **CCBG, S.A.** o se incluyen como descuentos.

Incluso estos gastos, al tratarse de gastos soportados por **CCBG, S.A.** derivados de acuerdos internacionales, en ocasiones pueden ser en parte re-facturados por **CCBG, S.A.** a otras entidades del grupo, emitiendo facturas con la parte que corresponde al grupo a la entidad **CCS**."

Así las cosas, nos encontramos con que los elementos de prueba aportados por el interesado a efectos de justificar la deducibilidad de los citados gastos son:

1. Contrato de prestación de servicios de asesoramiento comercial y marketing suscrito entre **CCBG, S.A.** y **CCG**, manifestando la Inspección que de su contenido se pone de manifiesto que sólo habilita a **CCG** a negociar condiciones con clientes de **CCBG, S.A.** con sede en España.

2. Carta procedente de la entidad alemana **LS & Co KG** por la que comunica a **CCG** las cantidades que deberán ser satisfechas por **CCBG, S.A.** por unidad de ciertos productos vendidos a **LS, S.A.**, señalando la Inspección que la citada carta es una mera comunicación que carece de los requisitos necesarios para ser considerada como un acuerdo entre el obligado tributario y **CCG**, y en todo caso, tal como se desprende del único contrato existente entre ambas entidades, es evidente que **CCG** no puede negociar con la entidad alemana en nombre de **CCBG, S.A.** puesto que aquella no es cliente de ésta. El cliente de **CCBG, S.A.** es **LS, S.A.**

3. Plantillas de los contratos suscritos entre **CCG** y los clientes de **CCBG, S.A.** por medio de los cuales se establecen las condiciones de los descuentos a realizar en función del volumen de ventas.

Asimismo basa el contribuyente sus alegaciones en el registro contable de los gastos, señalando respecto de la correlación de ingresos y gastos que los descuentos en ventas son gastos directamente relacionados con los ingresos que obtiene la entidad, indicando al respecto que los descuentos son por definición gastos.

Llegados a este punto es preciso señalar que la cuestión que aquí nos ocupa ya ha sido analizada por este Tribunal en resolución de 13-10-2010 (RG 3096/09[1]) relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 respecto de un contribuyente con el que **CCBG, S.A.** presenta una identidad sustancial, alcanzando las siguientes conclusiones:

“CUARTO: Entrando ya a conocer de las cuestiones de fondo, **los gastos de marketing basados en acuerdos internacionales** cuya deducción deniegan las liquidaciones impugnadas pueden clasificarse en dos grupos:

a) Gastos que se producen en todos los ejercicios, basados en los acuerdos de ámbito europeo suscritos por **TCC** (EEUU) con C W TRADE SA (matriz del GRUPO C.. con sede en, Suiza), y con la sucursal en Suiza de A.. INTERNATIONAL SA (Luxemburgo). Además en los ejercicios 2003 y 2004, y por importes muy inferiores respecto de las comercializadoras antes citadas, aparecen pagos a A.. AG (Suiza), y en 2003 a S.. (Alemania).

Dichos contratos tienen por objeto la promoción de las ventas de los productos amparados por las marcas propiedad de **TCC**(C...,C....S...,F.,). Las sociedades comercializadoras los celebran en nombre propio y por cuenta de todas las sociedades de sus respectivos grupos, sin embargo **TCC** lo hace en nombre y por cuenta propia (así consta en los respectivos contratos, pgs. 2864 y ss del expediente de 2004).

Ante la Inspección se declaró que estos gastos responden a servicios de marketing prestados a R, S.A por los establecimientos comerciales en España y Portugal pertenecientes a las filiales locales de las multinacionales contratantes.

b) Un segundo grupo de gastos, en los ejercicios 2002, 03 y 04, con origen en facturas recibidas de **CCS** (Bélgica) en concepto de gastos de marketing por acuerdos internacionales con C.. y sus filiales, A..., M... (conocida en España como M.),, gastos éstos que los embotelladores han refacturado a **CCS**. Según las explicaciones dadas ante la Inspección, se trataría de gastos que los hipermercados españoles repercuten a los embotelladores en virtud de acuerdos internacionales. A su vez, los embotelladores refacturarían a **CCS** el 50% de tales gastos, y ésta por su parte refacturaría a R,SA el 35% del 50% restante.

Pese a las reiteradas solicitudes por la Inspección de dichos contratos internacionales y de las facturas emitidas por las sociedades españolas titulares de las grandes superficies en España a los embotelladores, nunca se aportaron tales justificantes, habiéndose aportado únicamente las facturas emitidas a R,SA por **CCS** y las emitidas a esta última por los embotelladores, por lo que las liquidaciones inspectoras consideran no justificada la realidad de los servicios facturados en este grupo.

Las alegaciones de la reclamante no se refieren concretamente a este grupo de gastos.

Volviendo al primer grupo de gastos de marketing, los basados en acuerdos internacionales aportados ante la Inspección y que son los más importantes cuantitativamente, pese a ser la contratante **TCC** (EEUU), las facturas se emiten por las comercializadoras firmantes de los contratos (C..., A, ...) a nombre de **CCS** (Bélgica), de modo que ésta refactura a los embotelladores el 50% de su importe, y, del restante 50%, el 35% a R,SA y el 65% a la suministradora del concentrado (AIIB).

Respecto de este grupo, se aportaron igualmente ante la Inspección las facturas recibidas por **CCS** de las comercializadoras firmantes de los contratos, en algunos casos las distribuciones de gastos hechas por **CCS** entre las distintas entidades europeas del grupo afectadas, así como las facturas emitidas por ésta a R,SA.

Los acuerdos de liquidación deniegan la deducibilidad de este grupo de gastos de marketing por el hecho de que R,SA no es parte en los contratos internacionales suscritos, porque los correspondientes ingresos no se perciben por las sociedades españolas titulares de los hipermercados en España que se supone son las prestadoras de los servicios de marketing sino por sociedades no residentes que no son clientes de R,SA, y porque las facturas y justificantes aportados nada tienen que ver con el supuesto prestador del servicio. Todo lo cual deriva en la falta de justificación de la relación de estos gastos con los ingresos de R,S.A en contravención del art. 14.1 e) de la Ley 43/95 y del R.D.Leg 4/04.

En sus alegaciones la reclamante considera probada la realidad de los pagos hechos por R,S.A de acuerdo con la documentación aportada a los actuarios respecto de los gastos del primer grupo, y debe reconocerse que sustancialmente es así, si bien una cosa es demostrar el pago y otra distinta hacerlo respecto del gasto.

Sostiene de otra parte la actora que no cabe negar la deducibilidad de esos mismos gastos por su falta de correlación con los ingresos. Es claro a la vista de los contratos globales firmados, en los que **TCC**. se obliga, en esencia, a pagar a sus contrapartes determinados porcentajes en función de los volúmenes de ventas o compras por éstas de los productos, que el interés de las grandes comercializadoras por vender dichos productos está incentivado. Sin embargo, no resulta meridiano que sean las ventas de R, S.A las incentivadas.

En definitiva, las afirmaciones de la reclamante no pueden prevalecer frente al hecho de que R,S.A. no es parte de los contratos globales firmados, por lo que ninguna obligación jurídica puede derivarse para ella de los mismos.

Procede en consecuencia ratificar las liquidaciones impugnadas en este tema desestimando las alegaciones de la recurrente.”

De acuerdo con lo expuesto procede desestimar lo alegado por el reclamante en este punto, debiéndose confirmar el acuerdo de liquidación respecto a esta cuestión por ser ajustado a derecho.

Décimo-quinto.

Se refiere la quinta cuestión planteada por el interesado a la procedencia de la deducción por inversiones medioambientales, manifestando al respecto lo siguiente:

“...esta representada está totalmente en desacuerdo con la propuesta de regularización exigida por la Inspección de los tributos, toda vez que (i) considera probado el escrupuloso cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos contenidos en el artículo 38 TRLIS, (ii) tal y como se ha argumentado, la totalidad de la inversión realizada en la adquisición y mejora de las referidas instalaciones debe conformar la base imponible de la deducción (por cuanto se concluye que el fin exclusivo de esta es la protección del medioambiente), (iii) que la tenencia de los preceptivos certificados de convalidación de instalaciones a los efectos de esta deducción constituyen prueba más que suficiente para la generación de su derecho, y así se acepta por la doctrina administrativa, y por último (iv) la inexistencia de fundamentación probatoria de la Inspección en la motivación de su regularización emplaza a esta representada a un estado de indefensión jurídica.”

Manifestando al respecto la Inspección en el acuerdo de liquidación:

“...esta Oficina Técnica considera que en la presente deducción nos enfrentamos a una cuestión similar a la que será tratada en el posterior fundamento de derecho relativo a la deducción por acontecimientos de interés público. En efecto, en una y otra deducción, se trata de valorar si el correspondiente certificado emitido por el ente previsto en la normativa aplicable comprende la totalidad de los elementos decisivos de la deducción y, por tanto, la existencia del correspondiente certificado habilita en todo caso la práctica de la deducción o si bien, como apunta la Inspección, existe un ámbito de comprobación propio de la Inspección que no puede ser invadido por el mencionado certificado.

Siendo así, esta Oficina Técnica ya anticipa su parecer en una y otra deducción, respaldando la posición inspectora en ambas deducciones, al considerar que en estas deducciones existe una dualidad de competencias, y que la Inspección dispone de competencias específicas en cada una de ellas.

En efecto, en el presente caso, la literalidad del art. 38.1.b) sin duda alguna limita el alcance probatorio de la certificación al requisito contenido en ese mismo apartado, sin que resulte razonable entender que por razón de lo dispuesto en el apartado siguiente se amplía ese valor probatorio perfectamente delimitado en el apartado anterior.

A la misma conclusión se llega si se toma en consideración el texto del apartado 2, ya que el mismo únicamente determina cual ha de ser el contenido de la certificación expedida a efectos de lo previsto en el apartado anterior.

Además, una interpretación diferente supondría considerar que la certificación constituye la prueba absoluta del cumplimiento de todos los requisitos que dan derecho a la deducción, y ello significaría atribuir al órgano que la emite funciones que son propias de la inspección, como son las relativas a la determinación de la base para calcular la deducción.

Esta última interpretación es la que realiza la entidad y coincide con la sostenida por el TEAC en la resolución de 14 de septiembre de 2007. Sin embargo, esta Oficina no comparte el criterio contenido en la misma en virtud de lo antes argumentado y teniendo en cuenta que dicha resolución no resulta vinculante al no constituir doctrina reiterada, tal como exige el artículo 239.7 de la LGT.

Sentado lo anterior, procede ahora determinar si las inversiones cuestionadas por la inspección tenían o no como objeto exclusivo la protección del medio ambiente, requisito exigido por el artículo 36 del RIS, anteriormente transcrito.

De acuerdo con este precepto solo podrán gozar de la deducción aquellas inversiones, o aquellas partes de las mismas, que estén específicamente destinadas a la protección medioambiental.

En tal sentido, la inspección sostiene que ni los codificadores laser, ni el nuevo almacén de productos químicos, ni la pasteurizadora, cumplen con ese requisito de exclusividad, y que, respecto de las dos primeras inversiones, la entidad no ha identificado qué elementos de las mismas tienen como función directa la protección del medio ambiente, por lo que propone eliminar la deducción aplicada sobre ellas, en tanto que respecto de la pasteurizadora se considera que, según los datos de la memoria técnica, solo la instalación de nuevas líneas para la reducción del consumo de agua cumple con esa función directa, y aplica a esa parte de la inversión la correspondiente deducción.

La entidad se muestra disconforme con dicha propuesta de regularización, alegando que todas y cada una de las referidas inversiones tienen como finalidad la protección medioambiental, no siendo posible individualizar la parte que no responde al objeto común de todas ellas, que es la protección del medio ambiente.

Sin embargo, esta alegación no puede ser aceptada. Como seguidamente se analizará, resulta claro que las inversiones analizadas no tienen como finalidad única la protección del medio ambiente, por lo que no negando que exista esta finalidad (ya que la misma ha sido declarada en los certificados emitidos), ha de aplicarse lo previsto en el art. 36 y limitar la aplicación de esta deducción a la parte específica que cumpla con esta finalidad, ya que, en otro caso, se beneficiarían de esta deducción inversiones (parte de ellas) que nada tienen que ver con el medio ambiente sino que constituyen elementos de producción o de inmovilizado necesarios para la empresa, no cumpliendo así la finalidad específica de esta deducción. Cabe resaltar a este respecto que en ninguno de los certificados emitidos consta que toda la inversión tenga como objeto exclusivo alguna de las finalidades protegidas, por lo que la presente regularización no va en contra de lo certificado sino que supone la exigencia de que la deducción aplicada cumpla todos y cada uno de los requisitos exigidos legalmente.

Por lo que se refiere a los codificadores, se considera que los laser efectivamente son respetuosos con el medioambiente, pero ello no significa que esta sea su finalidad exclusiva, sino que seguirán teniendo la misma finalidad que tenían aquellos a los que sustituyen, que es la de codificar los productos.

En cuanto al nuevo almacén, sin duda contribuye "a disminuir el impacto ambiental que este tipo de instalaciones genera sobre el terreno y sobre las aguas", pues así se afirma en el certificado de convalidación, pero de esta afirmación no cabe deducir que toda la instalación en su conjunto tenga como finalidad dicha contribución, sino que resulta lógico considerar que su fin primordial es el de almacenar productos.

Respecto de ambas inversiones la entidad no ha aportado los datos necesarios que permitan identificar la parte de las mismas que cumplen con la exclusividad requerida, por lo que no resulta posible determinar la base de cálculo de la deducción, ni, consecuentemente, procede aplicar deducción alguna.

Respecto a la inversión que ha consistido en la instalación de un nuevo equipo de pasteurización, consta en la memoria técnica que era necesaria para aumentar la capacidad de producción de productos pasteurizados en vidrio de forma eficiente, reduciendo costes y reduciendo el volumen de agua requerida, y se recoge en el certificado de convalidación, que la inversión se enmarca dentro del Plan de saneamiento y Depuración de aguas residuales de la Comunidad de Madrid y contribuye "... a disminuir el impacto ambiental que este tipo de instalaciones genera sobre el medio hídrico..".

Dichos documentos evidencian que la finalidad primordial de la inversión era esa eficacia en el incremento de producción de determinados productos, y no el objetivo medioambiental como pretende la entidad, el cual aparece claramente identificado en la parte antes transcrita del certificado de convalidación y es posible cuantificar en virtud de los datos incorporados al expediente y recogidos en el siguiente cuadro contenido en el informe inspector: (...)"

Pues bien, dispone el artículo 35.4 de la LIS, aplicable al **ejercicio 2004**, lo siguiente:

"4. 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 el cumplimiento o, en su caso, 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.

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

Reglamentariamente se establecerán las condiciones y procedimientos que regularán la práctica de esta deducción."

Señalando el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 537/1997) en su redacción dada por el artículo 45 del RD 283/2001, de 16 marzo, por el que se modificaron determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente:

"1. Para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere el artículo 40[2] deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que las inversiones tengan por objeto específico alguna de las finalidades descritas en los párrafos a), b) y c) del citado artículo.

En el caso de que las inversiones no tengan por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades, deberá poderse identificar la parte de las mismas destinadas a la protección del medio ambiente.

b) 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 y 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.

c) 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.

3. Si al tiempo de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades no se hubiera emitido por la Administración competente la certificación regulada en el presente artículo por causa no imputable al sujeto pasivo, éste podrá aplicar con carácter provisional la deducción siempre que haya solicitado la expedición de la referida certificación de convalidación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración. En el caso de que la Administración competente no convalide la inversión, el sujeto pasivo deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se notifique dicho acto administrativo, el importe de la deducción aplicada con sus intereses de demora.

4. A los efectos de la presente deducción se considerará Administración competente aquella que, siéndolo por razón de la materia objeto de protección, lo sea igualmente respecto del territorio donde radiquen las inversiones objeto de la deducción.”

Por su parte el artículo 39 del TRLIS aplicable a los **ejercicios 2005, 2006 y 2007**, dispone lo siguiente:

“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 ciento 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.”

Previendo el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, 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.”

Disponiendo el artículo 36 del RIS respecto de la determinación de la base de deducción que:

“En los supuestos a que se refiere el artículo 33 de este Reglamento, la base de cálculo de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción.

Cuando una inversión no tenga por objeto exclusivo alguna de las finalidades previstas en dicho artículo, una vez identificada la parte que guarde relación directa con la función protectora del medio ambiente, la deducción se aplicará sobre la porción del precio de adquisición o coste de producción que el sujeto pasivo acredite que se corresponde con las referidas finalidades.

En el caso de que las inversiones no tengan por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades, deberá poderse identificar la parte de éstas destinada a la protección del medio ambiente.

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

Pues bien, en el presente caso basa el interesado sus alegaciones en el hecho de que una vez concedido por la autoridad competente el correspondiente certificado de convalidación el mismo debe englobar la totalidad de la inversión de que se trate, criterio que no puede compartir este Tribunal pues, como bien dice la Inspección, “en ninguno de los certificados emitidos consta que toda la inversión tenga como objeto exclusivo alguna de las finalidades protegidas” ni cabe “considerar que la certificación constituye la prueba absoluta del cumplimiento de todos los requisitos que dan derecho a la deducción” toda vez que “ello significaría atribuir al órgano que la emite (la certificación) funciones que son propias de la inspección, como son las relativas a la determinación de la base para calcular la deducción”, existiendo por tanto un ámbito de comprobación propio de la Inspección que no puede ser invadido por el mencionado certificado: la determinación del importe acogible a la deducción, de manera que, en el caso que nos ocupa, un correcto enjuiciamiento del Acuerdo impugnado requerirá el análisis pormenorizado de cada una de las inversiones respecto de las que la Inspección niega la aplicación de la deducción en cuestión.

Sostiene la Inspección que de la totalidad de las inversiones realizadas por el contribuyente ni los codificadores láser ni el nuevo almacén de productos químicos ni la pasteurizadora cumplen con el requisito de tener como objeto exclusivo la protección del medio ambiente, requisito exigido por el artículo 36 del RIS anteriormente transcrito.

Así, en lo que respecta a los codificadores:

1. La entidad no ha identificado qué elementos tienen como función directa la protección del medio ambiente.

2. Los láser efectivamente son respetuosos con el medioambiente pero ello no significa que ésta sea su finalidad exclusiva sino que seguirán teniendo la misma finalidad que tenían aquéllos a los que sustituyen, que es la de codificar los productos.

En lo que respecta al nuevo almacén de productos químicos:

1. La entidad no ha identificado qué elementos tienen como función directa la protección del medio ambiente, alegando el interesado que su única finalidad es cumplir los objetivos del Plan Regional de Actuaciones en materia de suelos contaminados de la Comunidad de Madrid y de la normativa vigente en el ámbito de vertidos a las aguas.

2. De acuerdo con su propia naturaleza no cabe deducir que toda la instalación tenga como finalidad contribuir a la protección del medio ambiente, siendo lógico considerar que su fin primordial sea el de almacenar productos.

En relación con la pasteurizadora, según los datos de la memoria técnica:

1. Sólo la instalación de nuevas líneas para la reducción del consumo de agua cumple con la función de contribuir a la protección del medio ambiente.

2. El nuevo equipo de pasteurización era necesario para aumentar la capacidad de producción de productos pasteurizados en vidrio de forma eficiente reduciendo costes y reduciendo el volumen de agua requerida.

En Diligencia nº 83 de 13-02-2012, se hizo constar:

“Se halla pendiente de aportación la siguiente documentación e información:

1. Justificación completa del cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos exigidos para poder gozar de la deducción de la cuota por inversiones medioambientales que la entidad ha aplicado en los ejercicios 2006 y 2007.

Con fecha 27 de enero de 2012, la entidad aportó mediante correo electrónico diversa documentación relativa a las deducciones por medio ambiente que se habían solicitado por la Inspección con anterioridad.

Una vez revisada la documentación justificativa de las deducciones aplicadas por inversiones relacionadas con el medio ambiente y el aprovechamiento de energías renovables, se ha comprobado que estas no se corresponden en su integridad con inversiones que tienen por objeto exclusivo alguna de las finalidades establecidas en el artículo 39 del TRLIS (Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales; evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas; favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación); por lo que el día 1 de febrero de 2012, mediante correo electrónico, se ha solicitado de la entidad para este comparecencia la aportación de los siguientes justificantes que no se han localizado entre la documentación aportada el día 27 de enero:

1) Se solicita que identifiquen la parte que de cada inversión (las que se enumeran a continuación) está destinada a proteger el medio ambiente, identificando el coste o precio de adquisición correspondiente a la misma: (...).”

Respecto de los codificadores láser alega el interesado que su única finalidad es conseguir una reducción de los residuos de disolvente con tinta, de los envases de sustancias peligrosas y del consumo de tinta y disolvente, si bien, no obstante lo anterior, podemos determinar que la finalidad primordial de estos codificadores, tal y como su propio nombre indica, es la de ser utilizados en la fase de envasado codificando los distintos productos al tiempo que han servido para sustituir a los anteriores codificadores de la entidad que se encontraban prácticamente amortizados, por lo que no podemos sino desestimar las pretensiones del reclamante en este punto no pudiéndose admitir que el importe total de la inversión realizada al efecto tenga como finalidad exclusiva la protección del medio ambiente.

Respecto del nuevo almacén de productos químicos alega el interesado que su única finalidad es cumplir los objetivos del Plan Regional de Actuaciones en materia de suelos contaminados de la Comunidad de Madrid y de la normativa vigente en el ámbito de vertidos a las aguas, si bien, de acuerdo con la inversión realizada respecto de este elemento, dada la propia naturaleza del bien en cuestión, relativa a la construcción de un edificio y a la adquisición de estanterías para almacenar productos, no se puede admitir que el importe total de la misma tenga como finalidad exclusiva la protección del medio ambiente, desestimándose también en este punto las pretensiones actoras.

Finalmente, en relación con la pasteurizadora alega el interesado que la inversión respecto de la que la Inspección acepta el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la deducción no es más que una de las partes que componen el proyecto final no pudiendo individualizarse del resto de inversiones que responden al objetivo común de protección del medio ambiente.

Pues bien, respecto de lo anterior es preciso señalar que, según consta en la memoria técnica, inicialmente la pasteurizadora fue instalada sin sistema de recuperación de agua, siendo precisamente la instalación del citado sistema (respecto del que la Inspección admite la aplicación de la deducción) lo que causó un gran efecto en la reducción del consumo de este elemento, de manera que, uniendo esto al hecho de que el objetivo fundamental de esta instalación era la realización de una de las fases de envasado, en concreto, la de pasteurización de los productos consistente en el calentamiento de líquidos al objeto de reducir los agentes patógenos tales como bacterias, protozoos, mohos y levaduras, no podemos sino desestimar de nuevo las pretensiones del reclamante.

Décimo-sexto.

Se refiere la sexta cuestión planteada por el interesado a la procedencia de la deducción por la participación en acontecimientos calificados de excepcional interés público, manifestando al respecto lo siguiente:

“La Inspección de los Tributos de la AEAT propone la regularización de las deducciones por participación en acontecimientos calificados de excepcional interés público (“Salamanca 2005: Plaza Mayor de Europa” y “Programa de Preparación de los Deportistas Españoles de los Juegos Olímpicos de Pekín 2.008”) aplicadas por mi representada durante los ejercicios 2005, 2006 y 2007, por cuanto discrepa en el cálculo de la base de la deducción aplicada por esta representada pues entiende que el coste de las latas -en las que se incluye el logo del evento patrocinado- no encajan en el concepto de “gastos de publicidad plurianuales” y todo ello a pesar de haber sido convalidada tal calificación por el respectivo consorcio u órgano administrativo encargado de la ejecución del programa.

...De este modo, deberá concluirse, de acuerdo con lo expuesto a lo largo de la presente alegación, que mi representada ha cumplido en tiempo y forma todos los requisitos formales exigidos para disfrutar de los beneficios fiscales contenidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, pues ha obtenido la previa certificación del consorcio y ha merecido el reconocimiento previo de dichos beneficios por parte de la Agencia Tributaria, y asimismo cumplió los compromisos materiales de realización de los gastos que había propuesto al consorcio y a la Administración Tributaria para merecer la aceptación de los mismos a los efectos de obtención de los beneficios tributarios. Esta representada, por tanto, ajustó su actuación a lo prevista en la ley y a las exigencias comprometidas con los respectivos consorcios encargados de la ejecución de los programas de acontecimientos de excepcional interés, por lo que no cabe sino anual la liquidación en este punto.”

Señalando al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación:

“...En conclusión, la Inspección de los tributos no puede sustituir al consorcio en la apreciación discrecional que éste realice sobre si una determinada actividad o gasto se realiza en cumplimiento de los programas que promueven el acontecimiento o si en una actividad determinada lo esencial o lo que prima es promocionar el evento, pero las restantes cuestiones pueden ser objeto de comprobación, incluida la calificación y cuantificación de un determinado gasto como gasto de publicidad, y ello aunque el consorcio haya certificado la calificación y cuantificación y lo haya considerado esencial.

De manera subsidiaria, alega la entidad su disconformidad con la interpretación que en el acta se realiza del concepto de “gastos de propaganda y publicidad” susceptibles de formar parte de la base de la deducción, ya que introduce el requisito relativo a la necesidad de que el coste considerado como base de la deducción sea el sobrecoste o coste adicional que ha supuesto la inclusión de la referencia al acontecimiento en cuestión en las latas de refresco. Requisito que no cabe admitir puesto que no es exigido por la ley.

... Es en el caso de los gastos de publicidad donde se plantea la cuestión del coste adicional por la existencia de supuestos en los que hay una actividad “mixta”, en la que el contribuyente inserta el contenido publicitario del acontecimiento de excepcional interés público en su propio producto, como ocurre en el presente caso en el que se inserta el logotipo del acontecimiento de excepcional interés público en las latas en las que se vende el producto.

En este caso de “actividad mixta” no se debe perder de vista que se ha de tratar, siempre, de gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual, y no de otro tipo cualquiera de gastos. Así, en el caso de los gastos normales de producción, como puedan ser las latas de un producto que se vende enlatado, sólo pueden ser considerados como gastos de publicidad los incurridos como consecuencia de la misma. Y es a esto, y solo a esto, a lo que se puede aludir mediante la referencia del “coste adicional”. Ante un gasto normal de producción, sólo se puede considerar como gasto de publicidad lo que supone un incremento del mismo como consecuencia de ésta, es decir, lo que constituye el gasto de publicidad, y no el coste de producción independiente de la misma.

Contrariamente a lo alegado por la entidad, la normativa indicada ha de ser interpretada en el sentido indicado, puesto que los costes de envasado de los refrescos son costes normales de producción y no gastos de

publicidad, sin perjuicio de que a este proceso se le puedan incorporar elementos publicitarios cuyos costes sí serían gastos de publicidad.

...En definitiva, se considera que lo que se comprueba en la actuación inspectora es que la inclusión de tales logotipos no representa coste alguno, y que lo que se aporta como justificante de los gastos en publicidad y propaganda de proyección plurianual esenciales, correspondientes a la "inclusión del logotipo", son las facturas por la adquisición de envases de lata empleados para la venta de bebidas, y son exclusivamente estos costes, cuyo carácter de gastos de publicidad, aspecto previo a su carácter esencial o no, ha quedado desmentido en la actuación inspectora, los que, a juicio de la Inspección no son acreedores del beneficio fiscal invocado, criterio que, por las razones ampliamente expuestas se ha de confirmar."

Dispone el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por el que se regulan los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, lo siguiente:

"1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.

2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.

b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.

3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 % de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 % de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 % de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.

(...)

4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.

5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.”

El artículo 8 del RD 1270/2003 de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y por el que se regulan los requisitos de las inversiones, gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación, determina lo siguiente:

“1. A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se considerará que los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual cumplen los requisitos señalados en dicho apartado cuando obtengan la certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este Reglamento y reúnan las siguientes condiciones:

a) Que consistan en:

1. La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.

2. La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocióne turísticamente el acontecimiento.

3. La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.

4. La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.

b) Que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración.

La base de la deducción será el importe total del gasto realizado cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 del gasto realizado.”

El artículo 9.1 del referido Real Decreto dispone:

“El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado”.

Y, por su parte el artículo 10 del citado Real Decreto por el que se regulan las certificaciones del consorcio o del órgano administrativo correspondiente, señala:

“1. Para la obtención de las certificaciones a que se refiere este capítulo, los interesados deberán presentar una solicitud ante el consorcio o el órgano administrativo correspondiente, a la que adjuntarán la documentación relativa a las características y finalidad del gasto realizado o de la actividad que se proyecta, así como el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para la presentación de las solicitudes de expedición de certificaciones terminará 15 días después de la finalización del acontecimiento respectivo.

2. El consorcio o el órgano administrativo correspondiente emitirá, si procede, las certificaciones solicitadas según lo establecido en el apartado anterior, en las que se hará constar, al menos, lo siguiente:

a) Nombre y apellidos, o denominación social, y número de identificación fiscal del solicitante.

b) Domicilio fiscal.

c) Descripción de la actividad o gasto, e importe total del mismo.

d) Confirmación de que la actividad se enmarca o el gasto se ha realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del consorcio o del órgano administrativo correspondiente para la celebración del acontecimiento respectivo.

e) En el caso de gastos de propaganda y publicidad, calificación de esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción.

f) *Mención del precepto legal en el que se establecen los incentivos fiscales para los gastos o actividades a que se refiere la certificación.*

3. *El plazo máximo en que deben notificarse las certificaciones a que se refiere este artículo será de dos meses desde la fecha en que la correspondiente solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver.*

Si en dicho plazo no se hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa sobre la solicitud, se entenderá cumplido el requisito a que se refiere este artículo, pudiendo el interesado solicitar a la Administración tributaria el reconocimiento del beneficio fiscal, según lo dispuesto en el artículo anterior, aportando copia sellada de la solicitud.”

Así mismo, la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público determina en su artículo decimoquinto: *“Beneficios fiscales aplicables a «Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa»”, lo siguiente:*

“1. La celebración de «Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2005 hasta el 30 de junio de 2006.

3. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

4. Se realizarán las actuaciones que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el Consorcio al que se ha hecho referencia en el apartado 3.

5. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.”

Señalando en su artículo decimonoveno: *“Beneficios fiscales aplicables al Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de «Pekín 2008»”, lo siguiente:*

“1. El Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de «Pekín 2008» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. La duración de este programa será de 15 de septiembre de 2005 a 15 de septiembre de 2008.

3. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

4. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren una adecuada preparación técnico-deportiva de los deportistas españoles de los Juegos de «Pekín 2008». El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el Consorcio al que se ha hecho referencia en el apartado 3 de este artículo.

5. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, a excepción de lo contemplado en los apartados primero a) y b) y tercero de dicho artículo.”

Finalmente señalar la existencia del certificado de reconocimiento previo del derecho a la deducción respecto de los Juegos de Pekín 2008 establecido en el artículo 9.1 del RD 1270/2003[3]. Y así, consta en el expediente dicha certificación en la cual, tras señalar que se expide a solicitud del interesado y que se adjunta a la misma certificación del Consejo rector, dice textualmente:

“CONSIDERANDO PRIMERO que éste Órgano es competente para resolver la solicitud presentada por la entidad.

CONSIDERANDO SEGUNDO que la solicitud de la entidad se ha presentado dentro del plazo hábil de acuerdo con el número 1 del art. 9 del RD 1270/2003.

CONSIDERANDO TERCERO que en la certificación expedida por el Consorcio del “Programa de Preparación de los Deportistas Españoles de los Juegos de Pekín 2008” constan los datos que se establecen en el art. 10 del RD 1270/2003.

CONSIDERANDO CUARTO que de conformidad con lo dispuesto en el art. 84.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, no procede la puesta de manifiesto del expediente, toda vez que en la resolución del mismo no se han tenido en cuenta otros hechos, ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por la entidad solicitante.

Por todo lo expuesto:

*Procede reconocer con carácter previo, el derecho a las deducciones establecidas en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de los gastos de propaganda y publicidad realizados por **CCBG, S.A.**, SA por importe de 1.522.848,55 euros, calificados como **ESENCIALES sin perjuicio de la posterior comprobación por parte de la Administración Tributaria de a concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce de la misma.***

Contra este acuerdo podrá OPTAR por interponer recurso de reposición...”

Disponiéndose respecto de Salamanca 2005:

“CONSIDERANDO PRIMERO que éste órgano es competente para resolver la solicitud presentada por la entidad.

CONSIDERANDO SEGUNDO que la solicitud de la entidad no se ha presentado dentro del plazo hábil para las inversiones realizadas en el ejercicio 2005, de acuerdo con el número 1 del Art. 9 del R.D. 1270/2003, que establece que: “La solicitud habrá de presentarse al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita”.

CONSIDERANDO TERCERO que la entidad tiene un período impositivo de 1 de enero de 2005 a 31 de diciembre de 2005, por lo que conforme con lo previsto en el Art. 136.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2005, el plazo para presentar la declaración se inicia el 1 de julio de 2006, en consecuencia, el 16 de mayo de 2006 fue el último día de plazo para presentar la solicitud de reconocimiento previo de las deducciones previstas en el Art. 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por los gastos realizados en el ejercicio 2005.

CONSIDERANDO CUARTO que la solicitud de la entidad se ha presentado dentro del plazo hábil para las inversiones realizadas en el ejercicio 2006, de acuerdo con el número 1 del Art. 9 del R.D. 1270/2003.

CONSIDERANDO QUINTO que de conformidad con lo dispuesto en el Art. 84.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, no procede la puesta de manifiesto del expediente, toda vez que en la resolución del mismo no se han tenido en cuenta otros hechos, ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por la entidad solicitante.

Por todo lo expuesto, se acuerda:

*RECONOCER con carácter previo, el derecho a las deducciones establecidas en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de los gastos de propaganda y publicidad realizados por **CCBG, S.A.** por importe de 4.017.660,00 euros, calificados como **ESENCIALES, sin perjuicio de la posterior comprobación por parte de la Administración Tributaria de la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce de la misma.***

*DENEGAR el derecho a las deducciones establecidas en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de los gastos de propaganda y publicidad realizados por **CCBG, S.A.**, por importe de 1.100,00 euros, calificados como **NO ESENCIALES**, ya que ha solicitado una vez transcurrido el plazo reglamentariamente establecido para ello.*

Contra este acuerdo podrá OPTAR por interponer recurso de reposición...”

Pues bien, este Tribunal tiene formado criterio acerca de la controversia objeto de análisis en el Fundamento de Derecho que nos ocupa, criterio expuesto en nuestra resolución de 02-04-2014 (RG 2068/11) que

viene a modificar, precisar y aclarar numerosos pronunciamientos previos al respecto de este Tribunal y adecuarlos a los criterios judiciales. Y así decíamos en la referida resolución:

<<La cuestión ya ha sido tratada por este Tribunal Central en resoluciones de 26-05-2009 (RG 3744/08), 03-03-2010 (RG 3572/09) o más recientemente 28-05-2013 (R.G. 2522/2011), que además de citar los artículos antes transcritos señala:

“Y sin que sirva tampoco de base para negar la competencia regularizadora de la Inspección de Hacienda la existencia del certificado de reconocimiento previo del derecho a la deducción establecido en el artículo 9.1 del RD 1270/2003. (...)

Y decimos que la existencia de dicho certificado no impide la ulterior comprobación inspectora (y regularización en su caso tal y como dispone expresamente el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 49/2002 anteriormente transcrito) por cuanto que dicho documento, según se observa del análisis de su contenido, se limita a acreditar que la solicitud se ha presentado en plazo y que en la preceptiva certificación del Consejo Rector constan los datos establecidos al respecto por el art. 10 del RG 1270/2003, sin entrar a analizar el cumplimiento o no del resto de requisitos normativamente establecidos para aplicar la deducción, señalándose expresamente al respecto que se trata de un reconocimiento “previo” y que cabe “la posterior comprobación por parte de la Administración Tributaria de la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce de la misma”.

Este criterio se desprende además de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2012, en recurso de casación núm. 2158/2011, en la que se analiza la conformidad a derecho del mantenido por la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada, de 28 de octubre de 2010 (rec. 410/007), que afirma el carácter meramente formal del plazo normativamente previsto para solicitar el reconocimiento previo del derecho a la aplicación de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades de los incentivos fiscales previstos en la DA 2ª de la Ley 53/2002, manifestando a tal efecto:

“Ahora la sentencia impugnada da dos razones para entender que, siendo indudable que la petición del beneficio se presentó pasado el plazo reglamentario, sin embargo ello no debe tener como consecuencia la denegación de aquél, siempre que, como se admite en este caso, desde el punto de vista material la inversión hubiere cumplido los requisitos sustantivos.

La primera de las razones es la del carácter meramente formal del término, como lo acreditaría que el reconocimiento previo del derecho a la aplicación no exonera a la Administración de la obligación de comprobar la concurrencia de las circunstancias necesarias para su aplicación y de otro...”

De acuerdo con lo expuesto en la Sentencia, lo relevante y en consecuencia, lo que debe ser comprobado por la Administración Tributaria es el cumplimiento por la inversión (o en el caso que nos ocupa los gastos) desde el punto de vista material, de los requisitos sustantivos que permiten que se acojan al controvertido beneficio fiscal, con independencia de que a la vista de la correspondiente certificación del Consorcio y demás documentación procedente, haya sido concedido el reconocimiento previo al derecho a aplicar la exención. El criterio ha sido confirmado en sentencias posteriores del alto Tribunal, como la de 4 de diciembre de 2012, en Recurso de casación núm. 4022/2010, o la de 28 de febrero de 2013, en Recurso de casación núm. 2232/2010. Y asimismo en la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 30 de septiembre de 2010, en Recurso 360/2007, en la que se analiza la denegación por parte de la Administración Tributaria del beneficio fiscal por cuanto se aprecian defectos en el certificado emitido por el correspondiente Consorcio (no se identifican las inversiones respecto de las sociedades de un mismo grupo fiscal que las han realizado). La regularización se basa en que la comprobación que se realiza con posterioridad a la emisión de los correspondientes certificados e incluso al reconocimiento previo del beneficio, sólo puede versar sobre los gastos o inversiones efectivamente certificados, por lo que si no se certifican correctamente las inversiones realizadas por cada sociedad del grupo no puede comprobarse si las mismas reúnen los requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 49/2002. En dicha Sentencia, la Audiencia Nacional recrimina a la Administración Tributaria que ponga reparos a la forma en que está emitida la certificación, calificando en todo caso el defecto como formal, y manifestando que la comprobación debe partir del contenido de la certificación que debe considerarse correcta en cuanto a la fórmula utilizada para su emisión. De ello no cabe presumir que se esté negando a la Administración Tributaria la posibilidad de comprobar todos y cada uno de los requisitos que deben concurrir en las inversiones certificadas. Más bien al contrario, la Audiencia Nacional deja claro que debe realizarse esa comprobación salvando incluso posibles defectos formales en la tramitación previa, puesto que en la misma jurisprudencia del Tribunal Supremo a que antes nos hemos referido, considera que lo esencial es el cumplimiento sustantivo de los requisitos legales, de cuya comprobación la Administración Tributaria, recordemos, no puede ser exonerada. Lo mismo cabe decir de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 28 de octubre de 2010 y de 15 de julio de 2010, que vienen a remarcar el carácter formal del reconocimiento

previo, siendo lo relevante para el disfrute del beneficio fiscal el cumplimiento sustancial de los requisitos, que debe ser verificado por la Administración Tributaria partiendo de los datos certificados por el correspondiente Consorcio.

Respecto de las consultas de la Dirección General de Tributos, en particular las número V1588-10 y 1813-10, se refieren a las competencias del Consorcio en materia de certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa, diferentes de las ostentadas por la Administración Tributaria. De forma que en la atribución de funciones que realiza la norma, la Inspección de los Tributos no podría sustituir al Consorcio en la apreciación discrecional que éste realice sobre si una determinada actividad o gasto se realiza en cumplimiento de los programas que promueven el acontecimiento o si en una pura actividad de publicidad y propaganda realizada en cumplimiento de tales programas lo esencial o lo que prima es promocionar el evento. No obstante, las restantes cuestiones pueden ser objeto de comprobación inspectora, incluida la calificación y cuantificación de un determinado gasto como gasto de publicidad. Este criterio es confirmado en el Fundamento de Derecho CUARTO de la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 16 de mayo de 2013, en Recurso contencioso-administrativo núm. 143/2010. En el supuesto en ella analizado, "el rechazo de la deducción provenía de haber analizado la Inspección el carácter de dichos gastos y entender, modificando el criterio del Consorcio, que los mismos, calificados inicialmente como esenciales, no lo eran realmente". Afirma la Sentencia que "la Administración Tributaria no tiene atribuida dicha facultad, que, corresponde al Consorcio". Es decir, la Administración Tributaria no puede modificar la calificación de "esencial" efectuada por el Consorcio en virtud del art 10. 2. e) del RD 1270/2003 de 10 de octubre. Esta consideración no se opone a que una vez calificadas por el correspondiente Consorcio determinadas actuaciones publicitarias como esenciales para la difusión del acontecimiento, la Inspección de los Tributos pueda proceder a determinar cuál es el importe efectivo de los gastos de publicidad y propaganda que se han producido en el marco de dicha actuación publicitaria esencial.

En consecuencia, debe desestimarse la alegación relativa a la incompetencia de la Administración tributaria para pronunciarse sobre los gastos que deben formar parte, efectivamente, de la base de la deducción controvertida, así como sobre un presunto quebranto de la doctrina de los actos propios por su participación en los correspondientes Consorcios y reconocimiento previo del derecho.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en Resoluciones de fecha 28 de mayo de 2013 (R.G. 2522/11) y de fecha 5 de marzo de 2014 (R.G. 6794/11).

SEXTO: La siguiente cuestión a resolver consiste en determinar la procedencia del acuerdo de liquidación en cuanto considera que determinadas partidas de gasto, básicamente el coste de producción de etiquetas, no tienen la consideración de gasto de publicidad y propaganda por lo que no son susceptibles de constituir base de la referida deducción. Frente a ello, manifiesta el obligado tributario que los manuales de aplicación emitidos por los Consorcios definen expresamente la base de desgravación, incluyendo expresamente el coste de producción de las etiquetas. Y que existe jurisprudencia, entre la que cita las Sentencias de 3 de mayo de 2012, que admite como soporte publicitario el coste de etiquetas y envoltorios negando que se deba exigir a la entidad patrocinadora un coste adicional en su producción o elaboración respecto del que se soportaría de no mediar deducción.

A la vista de la normativa trascrita, la base de la deducción estará constituida por gastos en que haya incurrido el obligado tributario que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 27.3 Primero de la Ley 49/2002, en relación con el artículo 8.2 del RD 1270/2003, esto es:

1. Que sean por el concepto de propaganda y publicidad.
2. Que sean gastos de proyección plurianual.
3. Que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

En el supuesto que nos ocupa la Inspección considera acreditado que ha existido verdadera propaganda y/o publicidad del referido evento por parte del obligado tributario al incluir en las etiquetas de sus productos los correspondientes logos. Ahora bien, no admite que la totalidad del coste de producción de dichas etiquetas tenga la consideración de gasto de propaganda y publicidad, manifestando que "Es claro que una etiqueta en la que, además de identificarse el producto y su marca, se incorpora el logo del evento, está publicitando éste; pero no por ello ese elemento tiene cabida en lo que recoge ese artículo 8.2.a) del R.D. 1270/2003." Frente a ello, la entidad había sostenido que "los gastos relativos a la impresión de los logos en las etiquetas y precintos son de distribución gratuita y que forman parte del concepto amplio de campaña publicitaria". Ahora bien, del expediente no se desprende que hayan sido acreditados de forma independiente dichos costes específicos de impresión de logos en las etiquetas, sino que la pretensión deducida por el obligado tributario va más allá de lo que afirma en sus alegaciones, puesto que sustituye la parte por el todo e incorpora como base de deducción el coste total de fabricación de las etiquetas y precintos que incorporan dichos logos.

En varias resoluciones de este Tribunal Central se ha tratado esta cuestión de la determinación de la base de deducción en supuestos de incorporaciones de logotipos de eventos a envases y embalajes, entre las que cabe citar las de 28-05-2009 (RG 00/3744/08) 03-03-2010 (RG 00/3572/09) o la más reciente de 28/05/2013 (RG 00/2522/2011). En las dos últimas se señala expresamente:

“(…) El problema se plantea a la hora de determinar si se da o no otro elemento de necesaria concurrencia para poder aplicar la deducción, esto es, la “inversión en gasto” de propaganda y/o publicidad. Pues bien, en el caso que nos ocupa los importes que la entidad pretende que sean base de deducción son importes satisfechos en la adquisición de cajas, bolsas y embalajes, esto es, contablemente (no existe discrepancia al respecto), en la adquisición de “existencias” (Cta. 327 “Recipientes o vasijas normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen”), no diferenciándose coste alguno adicional por el hecho de su rotulación, de tal manera que, como señalan los propios acuerdos de liquidación: “Por tanto, no se trata de cuestionar la validez a efectos de la posible deducción por el evento (...), sino si efectivamente se ha realizado la inversión” ya que “...no ha podido ser acreditado por el obligado tributario la existencia de inversión alguna en relación a la rotulación de cajas, bolsas y embalajes, puesto que no se ha justificado el incremento del importe de éstos como consecuencia de su rotulación...” y “...sólo el importe correspondiente a la rotulación de éstos con el logotipo de Año Santo Jacobeo 2004 tendría la consideración de base a efectos de la aplicación del 15% de deducción en la cuota íntegra” opinión que comparte plenamente este Tribunal.”

Estas consideraciones deben ser matizadas en atención a lo manifestado en la Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012 (Recurso 251/2009) invocada por el reclamante en defensa de su pretensión de que la totalidad del coste de los soportes publicitarios sea considerado base de deducción, y más recientemente en la de 16 de mayo de 2013 (Recurso 143/2010) que recogiendo manifestaciones realizadas por este Tribunal Central en la Resolución 00/03901/2006 de 14 de mayo de 2008 consideran procedente sentar el criterio de que “sea impertinente subordinar el reconocimiento de la deducción en la cuota a la prueba, poco menos que imposible (diabolica probatio) acerca del valor o coste añadido de la rotulación en bolsas, cajas o embalajes de los signos gráficos o representativos de esos dos eventos, en relación con el que tendría la inversión en esos mismos elementos si sólo contuvieran los anagramas o signos de la empresa”.

Resulta imprescindible en consecuencia, realizar un detallado análisis del contenido de dichas sentencias y en particular de la de 3 de mayo de 2012, por cuanto la de 16 de mayo de 2013 se remite expresamente a la ratio decidendi de la anterior, a los efectos de determinar su compatibilidad con los criterios establecidos por este Tribunal Central en las resoluciones antes citadas, en el sentido de que sólo el importe acreditado en gastos de publicidad y propaganda correspondientes a la inclusión en envases comerciales de logos promocionales de un determinado acontecimiento es susceptible de constituir base de la deducción regulada en el artículo 27.3 de la Ley 39/2002, frente a la pretensión de que la misma comprende la totalidad de los costes de producción de dichos envases comerciales.

La Audiencia Nacional establece como premisa en su análisis de los hechos analizados en la Sentencia de 3 de mayo de 2012 la circunstancia de que “se ha producido la inversión en publicidad a que tales leyes se refieren”, centrando en consecuencia el problema en si cabe exigir por la Administración la necesaria concurrencia de otro elemento que denomina, siguiendo la terminología empleada en la resolución de este Tribunal Central a que se refiere dicha Sentencia, “inversión en gasto” de propaganda o publicidad.

Los hechos a que se refiere la resolución del TEAC enjuiciada, R.G.3744/2008 y acumuladas, y por ende la Sentencia ahora analizada son los siguientes: el obligado tributario se acogió en el ejercicio 2002 a los beneficios de la Ley 55/1999 Salamanca Capital Europea de la Cultura y en los ejercicios 2003 y 2004 a los beneficios previstos en la Ley 53/2002 en relación con la celebración del Jacobeo 2004, afectando en ambos casos a tales fines gastos de propaganda y publicidad. La Inspección considera que dichos gastos no posibilitan la aplicación de los beneficios fiscales correspondientes a gastos de publicidad de proyección plurianual por cuanto “no ha podido ser acreditado por parte del obligado tributario la existencia de inversión alguna en relación con la rotulación de cajas, bolsas y embalajes, puesto que no se ha justificado el incremento del importe de éstos como consecuencia de la rotulación”. El TEAC admite, tal y como señala la Audiencia Nacional en su Sentencia, que existen gastos de propaganda y publicidad, pero señala: “Pues bien, en el caso que nos ocupa los importes que la entidad pretende que sean base de deducción son importes satisfechos en la adquisición de cajas, bolsas y embalajes, esto es, contablemente, en la adquisición de existencias (...) Por tanto, no se trata de cuestionar la validez a efectos de la posible deducción por el evento (...) sino si efectivamente se ha realizado la inversión (...) no ha podido ser acreditado por el obligado tributario la existencia de inversión alguna en relación a la rotulación de cajas, bolsas y embalajes, puesto que no se ha justificado el incremento del importe de éstos como consecuencia de su rotulación...”

A la vista de esta argumentación del TEAC, que convalida como causa de eliminación de la deducción la empleada por la Inspección en el Acuerdo de liquidación, esto es, la inexistencia de un incremento del coste de los envases como consecuencia de haber sido rotulados con el logo de los correspondientes eventos, la Audiencia

Nacional pone de relieve la contradicción de dicho criterio con el empleado por el propio Tribunal Central en la R.G. 3901/2006, a la que ya nos hemos referido, en la que anula una liquidación inspectora que invoca como causa de regularización esa misma circunstancia, la inexistencia de coste adicional alguno de las latas de refrescos respecto de aquellas en las que no se incorporaba el logotipo alusivo al evento. Y afirma:

“La existencia de ese criterio precedente, plasmado en una resolución del TEAC dictada en el ejercicio de su función típica revisora en Derecho de las reclamaciones sometidas a su conocimiento, debió llevar a dicho órgano, para no incurrir en arbitrariedad, a seguir el mismo criterio o a justificar razonadamente la existencia de razones de alguna clase que permitieran un cambio en esa decisión anterior, lo que en modo alguno se ha producido, tales como la existencia de modificaciones normativas, divergencia en los hechos tenidos en consideración en uno u otro caso, o diferencias en el ejercicio de las respectivas pretensiones de nulidad articuladas en el asunto que se debate y en el que dio lugar a la resolución que se invoca como precedente.

Nada de esto ha sucedido en el presente recurso, sin que pueda escudarse la Administración en que las alegaciones efectuadas en la reclamación económico-administrativa son anteriores, en unos días, a la fecha de la resolución que se cita como precedente, toda vez que, aun siendo eso así, no es preciso que las resoluciones del TEAC le sean invocadas a éste para que tenga cuidado de no apartarse de lo que en ellas se afirmó, sin perjuicio de que el principio iura novit curia, en cierto modo extensible a la Administración en su función de resolución de reclamaciones y recursos, permitía al TEAC haber tenido en cuenta sus propios precedentes, normalmente para seguirlos, por razones de justicia, seguridad jurídica y congruencia, pero excepcionalmente para justificar su cambio de criterio, de ser éste precedente.”

Y no se detiene la Audiencia en poner de manifiesto lo que a su juicio constituye un cambio de criterio por parte del TEAC, sino que se pronuncia expresamente sobre la causa de regularización de la deducción invocada en ambos supuestos, esto es, la inexistencia de acreditación de un incremento de costes de los envases como consecuencia de la incorporación a los mismos de un logotipo. Afirmando que puesto que “la medida de fomento administrativa encaminada a dar la máxima difusión posible a los dos acontecimientos para los que se arbitró la deducción en la cuota, estaba subordinada a la realización de gastos que sí constan producidos”, no considera relevante “su separación en relación con los que hipotéticamente se habrían producido con la impresión de bolsas o cajas con los símbolos o anagramas de la empresa” mención que sólo puede entenderse referida al supuesto que allí se analiza, esto es, supuestos en los que se compara si los gastos efectivamente incurridos en la impresión de los logos son superiores a los ordinarios de impresión de símbolos o anagramas de la empresa. Concluye a estos efectos la Audiencia Nacional que resulta “impertinente subordinar el reconocimiento de la deducción en la cuota a la prueba, poco menos que imposible (diabolica probatio), acerca del valor o coste añadido de la rotulación en bolsas, cajas o embalajes, de los signos gráficos o representativos de esos dos eventos, en relación con el que tendría la inversión en esos mismos elementos si sólo contuvieran los anagramas o signos de la empresa”.

Nos encontramos ante un concreto beneficio fiscal bajo la forma de deducción en cuota que se regula expresamente para gastos de publicidad y propaganda de carácter plurianual, no pudiéndose extender, a juicio de este Tribunal, dicho beneficio fiscal a otros conceptos de gasto no incluidos en la regulación de dicha deducción, como ocurriría de considerar expresamente incluidos en la base de la misma los gastos de producción de envases y embalajes no correspondientes a la inserción de determinados logotipos publicitarios a los efectos de colaborar a su difusión entre los consumidores de los productos.

Lo que pretende este beneficio fiscal, y así lo reconoce expresamente la Sentencia de 3 de mayo de 2012, es colaborar en la máxima difusión posible de determinados acontecimientos que se produce mediante la asunción por parte de las empresas colaboradoras de determinados gastos tendentes de forma específica a que se produzca dicha difusión. En consecuencia, los obligados tributarios que pretenden acogerse a la deducción deben acreditar haber incurrido en gastos de publicidad, que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades son los susceptibles de ser registrados en la cuenta 627 del Plan General Contable aprobado por R.D. 1514/2007, esto es, los gastos cuya finalidad es dar a conocer los productos, o en este concreto supuesto, los acontecimientos promocionados. Centrando la cuestión en gastos correspondientes a inserción de logotipos publicitarios de un determinado evento en los envases comerciales que contienen sus productos, cuando una empresa pretende incluir dicha publicidad en envases tipo lata, tetrabrick, caja de cartón o similar debe asumir una serie de costes consistentes, básicamente, en trabajos de diseño gráfico preparatorios de dicha inserción y en la adaptación de las líneas de producción o maquinaria específica de fabricación de dichos envases a fin de que la rotulación de los mismos incluya dichos logos junto con otra información no relacionada con el acontecimiento. Dichos costes, que encajan perfectamente en el concepto de gastos relacionados directamente con la concreta acción publicitaria, no tienen necesariamente que ser contabilizados como tales, habiendo admitido este Tribunal Central en anteriores resoluciones que lo relevante es la efectiva acreditación de la existencia de gastos que puedan ser calificados, no como coste del envase o embalaje, sino como coste de publicidad y propaganda, con independencia de la fórmula utilizada para su contabilización (como gasto de publicidad y propaganda o formando parte del coste de envases y

embalajes), de forma que, una vez acreditada su existencia y cuantificado su importe, no existe objeción alguna para que puedan ser considerados base del beneficio fiscal analizado. Entre ellos cabe citar, meramente a título de ejemplo, los costes satisfechos por los trabajos de diseño gráfico adaptando la rotulación de los envases para la inserción del logotipo, los trabajos de reajuste de los programas informáticos que controlan la rotulación física de los envases, las piezas que eventualmente debieran ser sustituidas o modificadas en las líneas de producción derivadas de los cambios de impresión que se introducen...

Ahora bien, la existencia de dichos costes no debe confundirse con el resto de costes derivados de la propia fabricación de los envases y embalajes: papel o cartón, aluminio o materiales equivalentes, costes derivados del funcionamiento de la línea de producción, consumos, mantenimiento, la propia amortización de la maquinaria que fabrica los envases o embalajes, coste de los taponos o cierres... Todos estos costes son necesarios para la propia comercialización del producto, sin que pueda sostenerse su necesaria y directa vinculación con la incorporación a los envases de un determinado logo publicitario, ya que la empresa debe incurrir en ellos con independencia de que decida acometer la acción publicitaria para la que se prevé el beneficio fiscal.

Además, resulta importante señalar que la asunción de costes específicos derivados de la incorporación de logos publicitarios a los envases y embalajes no implica, y es aquí donde debe centrarse la aparente divergencia de criterios, que los costes finales de los envases con logo sean superiores a los costes ordinarios de esos envases antes o después de la concreta acción promocional. Puede ocurrir que los costes de adaptación o inserción del logo sean tan reducidos (imaginemos que se limitan a la modificación del programa informático que controla una impresión digital) que repartidos entre la totalidad de los costes de producción de los envases no alteran perceptiblemente el coste unitario de dichos envases. O incluso que los costes de adaptación de la impresión del logo en los envases sustituyan a los costes habituales de adaptación y modernización periódica de la impresión de imágenes en dichos envases, con lo que ya no es que existan costes unitarios ínfimos, sino que ni siquiera puede predicarse que estos costes tengan la consideración de "adicionales" en la fabricación. Todas estas circunstancias no impiden que deba considerarse que, efectivamente, se ha incurrido en gastos de publicidad y propaganda y, en consecuencia, que pueda invocarse el derecho a practicar la deducción del artículo 27 de la Ley 49/2002 correspondiente a su importe.

Por otra parte, todo lo expuesto no es óbice para sostener que, en cualquier caso, resultan aplicable a dichos gastos las reglas esenciales de la carga de la prueba contenidas en el artículo 105 LGT, por lo que esos gastos respecto de los cuales un obligado tributario pretende acogerse a un determinado beneficio fiscal deben resultar debidamente acreditados, en su existencia y cuantía, en el correspondiente expediente de comprobación, en su caso.

SEPTIMO: En este punto de la argumentación debe recordarse la exigencia de una adecuada motivación de todos los actos administrativos, que debe ser especialmente rigurosa en aquellos mediante los cuales la Inspección de los tributos regulariza la situación tributaria de un determinado contribuyente. En consecuencia, si la Inspección considera que, analizado un determinado beneficio fiscal aplicado por un obligado tributario, no ha quedado acreditada la realidad de los gastos respecto de los que aplica dicha deducción, debe decir expresamente eso, y no invocar motivos de regularización no aplicables a dicho supuesto o, como ocurre en el caso analizado por la Audiencia, que ni siquiera constituyen causa suficiente para regularizar el beneficio fiscal aplicado. Así, y atendiendo a lo expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, la Inspección no puede pretender eliminar una deducción por gastos de publicidad y propaganda por incorporación del logo de un evento por la circunstancia de que no se ha acreditado que el coste de los envases con logo sea superior al coste de los envases sin él. Y ante una regularización que se base exclusivamente en dicha cuestión sólo cabe una reacción por parte de los órganos revisores: su anulación. Esta es, a juicio de este Tribunal Central, la ratio decidendi fundamental de la Sentencia de la Audiencia Nacional ahora analizada. Como resultado, se produce la anulación de una liquidación que se halla, a juicio de la Audiencia, indebidamente motivada por invocar una causa de exclusión de la deducción que no constituye requisito necesario para su aplicación, sin que, a juicio de este Tribunal, ello implique, implícitamente, la conformidad con los criterios empleados por el obligado tributario para el cálculo de la deducción que ha sido objeto de comprobación.

En resumen, considera este Tribunal Central que los criterios respecto de la deducción por gastos plurianuales en publicidad y propaganda prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, que se desprenden tanto de las resoluciones dictadas por este Tribunal como de la jurisprudencia al respecto y en particular de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012 son:

a) Debe acreditarse en el expediente la existencia gastos de publicidad y propaganda directamente relacionados con la promoción de un concreto evento para el que expresamente se haya previsto la aplicación del beneficio fiscal, justificados y cuantificados documentalmente.

b) La deducción correspondiente a dichos gastos, cuando se trate de costes de inclusión de un logotipo en envases o embalajes, no puede vincularse al hecho de que de su realización se derive un coste de producción adicional de dichos envases o embalajes.

Adicionalmente, la práctica de la deducción requiere el cumplimiento de una serie de requisitos formales que se contienen en el RD 1270/2003.

OCTAVO: A la vista de dichos criterios es preciso detenerse ahora en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2013, en recurso contencioso administrativo núm. 143/2010, a fin de determinar si la misma supone la introducción de algún criterio adicional o divergente respecto de aquellos.

Los hechos analizados en dicha Sentencia son los siguientes: la Inspección regulariza la práctica de la deducción por gastos de publicidad y propaganda referidos a la difusión del Xacobeo 2004, por considerar que una parte de los mismos, calificados como esenciales por el Consorcio, no se refieren de modo esencial a dicha acción promocional, "sino que lo esencial es la promoción de artículos fabricados o comercializados por el contribuyente". Modificada así la calificación realizada por el Consorcio, señala la Sentencia en su Fundamento Jurídico SEGUNDO, sexto párrafo, que en el curso del proceso de comprobación no pudo ser acreditada por el interesado la existencia de inversión con la rotulación de dichas latas y embalajes con el logotipo del Xacobeo. Ahora bien, en cuanto a la motivación de la regularización inspectora, señala la propia Sentencia en el mismo Fundamento Jurídico, párrafo octavo, que "El resto de los gastos calificados por el reclamante como esenciales (catálogos y patrocinio y cartones y embalajes) se rechazan por no implicar un mayor coste la elaboración de los mismos".

Nos encontramos por tanto ante un supuesto similar al analizado en la Sentencia de 3 de mayo de 2012, en cuanto a que el motivo de la regularización inspectora se refiere a la inexistencia de mayores costes en la producción de envases y embalajes que incorporan el logo del Xacobeo en comparación con los costes de esos mismos envases y embalajes sin dicha acción promocional. En consecuencia, la Audiencia Nacional se remite íntegramente a los fundamentos jurídicos de dicha Sentencia de 3 de mayo de 2012, que transcribe, para concluir que atendiendo a los mismos no puede admitir dicha regularización. No entra a analizar la trascendencia que para la correcta aplicación de la deducción tiene la falta de acreditación en el expediente de los concretos gastos incurridos, por cuanto dicho extremo no es utilizado por la Inspección como causa de la regularización que anula y en consecuencia, no constituye objeto del recurso contencioso administrativo. De hecho la alegación que se acoge en el Fundamento Jurídico TERCERO se formula por la actora en los siguientes términos: "... procedía aplicar la deducción por la compra de envases de lata a los que se había incorporado el logotipo Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000, aunque la inclusión de dichos logotipos no suponga un coste adicional alguno respecto del que soportaría sin mediar beneficio fiscal".

NOVENO: En el concreto supuesto que constituye el objeto de la presente resolución, la Inspección reconoce la incorporación de los logos de determinados eventos a las etiquetas de los productos comercializados por el obligado tributario, pero no existiendo una acreditación expresa de los específicos costes que se relacionan directamente con la inclusión de publicidad en las etiquetas, que serían los susceptibles de ser calificados como gastos de publicidad y propaganda con la finalidad de difundir los correspondientes eventos, no puede admitir cuantía alguna como base de la eventual deducción que correspondería a dicho concepto. Y es que una vez acreditada su existencia y cuantificado su importe, no existiría objeción alguna para que los verdaderos gastos de publicidad y propaganda pudiesen ser considerados base del beneficio fiscal analizado. Pero faltando dicha premisa básica, esto es, la propia identificación y cuantificación de dichos gastos, que de acuerdo con las reglas generales de la prueba contenidas en el artículo 105 LGLT corresponde exclusivamente al obligado tributario que pretende aplicar el beneficio fiscal, debe considerarse correcta la regularización inspectora, desestimando las alegaciones realizadas al respecto. En este sentido, y en cuanto a la aportación de manuales de los Consorcios que constituyen, a juicio del obligado tributario, acreditación de la base de la deducción, este Tribunal Central ha podido comprobar que se limitan a homogeneizar las especificaciones técnicas que deben presentar los distintos soportes publicitarios para ser considerados soportes esenciales de divulgación, pero de su contenido no se puede extraer, en modo alguno, que estén calificando contable y fiscalmente como gastos de publicidad y propaganda todos los costes necesarios para la producción de los envases de los productos. Debiendo realizarse la determinación de dicha magnitud contable y fiscal de acuerdo con los criterios desarrollados en párrafos anteriores de este mismo Fundamento de Derecho.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en Resolución de 5 de marzo de 2014 (R.G. 6794/11)

Décimo-octavo.

Así las cosas, podemos determinar por tanto que el obligado tributario publicó los eventos Salamanca 2005 y Juegos Olímpicos Pekín 2008 a través de la inserción de los logos correspondientes a los mismos en sus latas, si bien es criterio de este Tribunal según más tarde se expondrá, que la base de la deducción consistirá exclusivamente en el importe que le haya supuesto al obligado tributario incluir tales logos en sus productos y no

en el importe que le haya supuesto la elaboración total de sus envases, productos para cuya fabricación habría incurrido el contribuyente en una serie de costes independientemente de que los mismos llevasen o no los logos de los eventos.

Pues bien, tal y como acabamos de señalar, pasaremos a continuación a determinar qué parte de los gastos soportados por el obligado tributario en la elaboración de sus latas corresponde a la inserción del logo de los eventos analizados, siendo exclusivamente este importe el que debe considerarse como base de la deducción que aquí nos ocupa según lo dicho, alegando por contra el reclamante que debe considerarse como tal el 100% del gasto incurrido, habiendo manifestado a este respecto la Inspección en el Informe de disconformidad lo siguiente:

“Por otra parte, como puede observarse en la documentación aportada y se describe en la citada diligencia nº 54, al referirse a Salamanca 2005, Plaza Mayor de Europa, adquisiciones del ejercicio 2006, el precio soportado por las latas que llevan el logo del acontecimiento es el mismo que el coste de otras latas que no llevan ninguna inscripción.”

En Diligencia número 54, de 06 de mayo de 2011, se hizo constar respecto de los gastos de publicidad y propaganda relativos a Salamanca 2005, lo siguiente:

“Ejercicio 2006: Gastos de propaganda y publicidad plurianual (esenciales): 4.017.660,00€.

Aporta diversas facturas emitidas por RBCI, SL, todas ellas referentes a la adquisición de envases (formato latas); en los distintos conceptos facturados se recogen descripciones de productos entregados que contienen "... Salamanca" y " ..Salamanca". Se trata de unidades con un precio por cada 1000 de 60,53 (idéntico precio que al que se facturan otros envases con otra descripción como ...limón, ...sin cafeína ó .. Naranja, por ejemplo). El importe total contenido en estas facturas correspondiente a los productos que incluyen en su identificación "Salamanca" es de 6.090.900,60€. La entidad ha totalizado 6.092.901,14.”

Indicándose respecto del Programa de Preparación de los Deportistas Españoles de los Juegos de Pekín 2008:

“Ejercicio 2005: Gastos de propaganda y publicidad plurianual (esenciales): 2.498.040,69 €.

Aporta diversas facturas emitidas por RBCI, SL, todas ellas referentes a la adquisición de envases (formato latas); en los distintos conceptos facturados se recogen descripciones de productos entregados que contienen "ADO". Se trata de unidades con un precio por cada 1000 de 60,53 (idéntico precio que al que se facturan otros envases con otra descripción como ... limón, sin cafeína ó ... Naranja, por ejemplo). El importe total contenido en estas facturas correspondiente a los productos que incluyen en su identificación "ADO" es de 3.045.743,70€. La entidad ha totalizado 2.498.040.69€.

(...)

Ejercicio 2006: Gastos de propaganda y publicidad plurianual (esenciales): 1.522.848,55€

Aporta diversas facturas emitidas por RBCI, SL, todas ellas referentes a la adquisición de envases (formato latas); en los distintos conceptos facturados se recogen descripciones de productos entregados que contienen "nueva ADO". Se trata de unidades con un precio por cada 1000 de 60,53 (idéntico precio que al que se facturan en 2005 otros envases con otra descripción como .. limón, ... sin cafeína ó ... Naranja, por ejemplo). El importe total contenido en estas facturas correspondiente a los productos que incluyen en su identificación "ADO" es de 1.522.848,40 €. La entidad coincide en este total con el importe obtenido por la Inspección.

(...)

Ejercicio 2007; Gastos de propaganda y publicidad plurianual (esenciales): 2.169.855,00€.

Aporta diversas facturas emitidas por RBCI, SL, todas ellas referentes a la adquisición de envases (formato latas); en los distintos conceptos facturados se recogen descripciones de productos entregados que contienen "ADO 2007". Se trata de unidades con un precio por cada 1000 de 61,98 (idéntico precio que al que se facturan otros envases con otra descripción como limón, ... sin cafeína ó ... Naranja, por ejemplo). El importe total contenido en estas facturas correspondiente a los productos que incluyen en su identificación "ADO" es de 2.761.103,30€. La entidad ha totalizado un importe de 1.244.328,48.”

Pues bien, llegados a este punto es preciso señalar que es el propio reclamante quien reconoce en sus alegaciones que la entidad no ha podido demostrar que incurrió en coste alguno con ocasión de la inclusión en

sus latas de los respectivos logos publicitarios por lo que en base a ello, siendo exclusivamente este coste el importe que tendría la consideración de base a efectos de la aplicación de la deducción en cuota íntegra, no cabe sino concluir que no procederá la aplicación de deducción alguna.

Décimo-noveno.

Alega por último el interesado la nulidad del Acuerdo sancionador al no existir una conducta dolosa o culposa en las actuaciones desarrolladas por el obligado tributario.

No obstante lo anterior, podemos comprobar que la imposición de las sanciones referidas tuvo su causa en la consideración por el obligado tributario de la deducibilidad de una serie de gastos (excesos en dotación por depreciación de participaciones y de valores de renta fija y gastos no justificados de acuerdos internacionales) que, en realidad, no tenían tal carácter, considerándose su conducta voluntaria y culpable, entendiéndose la Inspección que le era exigible una conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes.

A efectos de determinar si el obligado tributario era o no conocedor la normativa aplicable es preciso señalar que, ya desde su constitución, venía tributando el contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades, correspondiéndole al mismo conocer un aspecto tan evidente como los requisitos exigidos a efectos de la consideración de los distintos gastos analizados como gastos deducibles.

A este respecto 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:

“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 7-12-1994).

Tal y como dispone el artículo transcrito las infracciones tributarias serán sancionables incluso a título de simple negligencia. El obligado tributario, como sujeto pasivo, debía ser conocedor de la normativa aplicable y de manera concreta del carácter no deducible de los gastos derivados de exceso en las dotaciones por depreciación de participaciones y de valores de renta fija así como de aquéllos respecto de los que no se acredite su vinculación con los ingresos.

Como consecuencia de haber incluido el obligado tributario en sus declaraciones correspondientes a los ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007 una serie de gastos, a su juicio deducibles, se produjo un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo 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, 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, el Acuerdo sancionador recurrido motiva específica e individualizadamente cada regularización sancionada explicitando las razones por las que no puede apreciarse en cada uno de ellos la concurrencia de la negligencia necesaria para la imposición de sanciones. Y por lo que a este Tribunal se refiere, de lo dicho en los fundamentos que confirman las regularizaciones tributarias realizadas 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, sin perjuicio de lo señalado en el Fundamento de Derecho DÉCIMO-SEGUNDO respecto de los tipos de cambio.

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 nº 7267/12 y 2958/13 interpuestas por la entidad **CCBG, S.A.**,

ACUERDA:

ESTIMARLAS en PARTE anulando en su caso el Acuerdo de liquidación y de imposición de sanción impugnados al objeto de que, en su caso, se dicten nuevos Acuerdos de conformidad con lo dispuesto en los Fundamentos de Derecho DÉCIMO-SEGUNDO y DÉCIMO-NOVENO de la presente resolución.

[1] Esta resolución ha sido confirmada en este punto por SAN de 24-10-2013 (rec. nº. 436/2010)

[2] Art. 40 RIS que remite a su vez al art. 35.4 LIS.

[3] “El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado.”

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