

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061984

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 4 de febrero de 2016

Vocalía 2.^a

R.G. 209/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Provisiones. Responsabilidades. No se admite la deducibilidad fiscal de la provisión para responsabilidades por haber sido condenado el sujeto pasivo por sentencia judicial como responsable solidario, junto al deudor principal, a pago de cantidad y ello porque en el caso de que se le exija el pago nacería un derecho de repetición o crédito frente al deudor principal que posteriormente, en su caso, originaría la dotación a una provisión por insolvencias. Procede analizar a continuación si son fiscalmente deducibles gastos que se corresponden con las deudas de unas liquidaciones tributarias -por cuotas e intereses de demora-, derivadas de actas de disconformidad, giradas a la entidad en su calidad de responsable solidario. La Inspección considera que, al ser inicialmente el **Club** tan sólo el «responsable solidario» del pago de dichas deudas, una vez realizado el pago de las mismas, nació en él un derecho de repetición o crédito frente a los deudores principales: aquellos jugadores y técnicos deportivos y sus sociedades interpuestas; con lo que, desde el punto de vista contable, se estará ante un crédito ostentado frente a unos terceros y no ante unos gastos; y que, incluso habiéndose reconocido unos gastos contables, su no reclamación a los verdaderos deudores, podría constituir una mera liberalidad, sancionada como no deducible en el art. 14.1 e) de la Ley 43/1995 (Ley IS). Lo que hace que los importes de las mencionadas liquidaciones tributarias, cargadas a resultados del ejercicio 2002/03 y deducidos fiscalmente en el mismo, no fueran fiscalmente deducibles para la entidad en su integridad -ni las cuotas ni los intereses de demora-. Pues bien, el Tribunal Central confirma el acto de liquidación y considera fiscalmente no deducibles los gastos extraordinarios asumidos por la entidad sin estar obligada a ello por cuotas e intereses de demora correspondientes a las obligaciones tributarias incumplidas de personas y entidades no residentes. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10, 13, 14, 19, 23, 41, 139 y 146.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 14.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 25.

Ley 44/1978 (Ley IRPF), arts. 4 y 7.

Ley 18/1991 (Ley IRPF), arts. 9, 19 y 98.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 7, 16, 76 y 82 y disp. final segunda.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 9, 31, 64, 65, 114, 115 y 116.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 41, 66 bis, 70, 89, 105, 106, 108, 115, 156, 157 y 239.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 96 y 188.

Constitución Española, art. 103.

Código Civil, arts. 7, 1.144, 1.145, 1.822, 1.823, 1.825 y 1.838.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas acumuladas R.G.: 00/00211/2013 , RG.: 00/00210/2013 y RG.: 00/00209/2013 que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **F...** (en adelante el **Club**), con NIF ..., y actuando en su nombre y representación D^o. **Lx**, con N.I.F.: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra actos administrativos de liquidación nº A23-..., A23-... y A23-... dictados por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fechas 20 de noviembre de 2012, 26 de noviembre de 2012 y 4 de diciembre de 2012, referentes al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005/06 (de 1/0712005 a 30/06/2006), 2006/07 (de 1/0712006 a 30/06/2007) y 2007/08 (de 1/0712007 a 30/06/2008) derivados de actas A02 y número de referencia nº A02- ..., A02- ... y A02- ... y cuantía de 0 € a ingresar y de 7.825.873,14 € y 1.478.035,66 € correspondiente, respectivamente a la minoración de bases imponibles negativas de los ejercicios 2002/03 (de 1/0712002 a 30/06/2003), 2003/04 (de 1/0712003 a 30/06/2004).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fechas 22 de noviembre de 2012, 27 de noviembre de 2012 y 5 de diciembre de 2012, se notificaron al interesado (notificación electrónica por acceso en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al contenido del acto objeto de notificación) los Acuerdos de liquidación de fechas 20 de noviembre de 2012, 26 de noviembre de 2012 y 4 de diciembre de 2012 relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005/06 (de 1/07/2005 a 30/06/2006), 2006/07 (de 1/07/2006 a 30/06/2007) y 2007/08 (de 1/07/2007 a 30/06/2008) derivados de actas de disconformidad A02 y número de referencia: nº A02-..., A02-... y A02-..., complementadas por Informe ampliatorio, suscritos en fecha 21 de septiembre de 2012, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

1º.- Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación se iniciaron mediante comunicación de fecha 5 de julio de 2010 dirigida a la entidad, y a ella notificada ese mismo día, por los siguientes conceptos y periodos:

CONCEPTOS	PERIODOS
Impuesto sobre Sociedades	07/2005 a 06/2008
Impuesto sobre el Valor Añadido	07/2006 a 12/2008
Retención/Ingreso Cta. Rendtos. Trabajo/Profesional	07/2006 a 12/2008
Retenciones a cta. imposición no residentes	07/2006 a 12/2008
Retenciones /ingreso a cta. capital mobiliario	07/2006 a 12/2008

La extensión de las actuaciones inspectoras ha sido la siguiente: según la Comunicación de inicio, las actuaciones de comprobación e investigación tienen carácter general, de acuerdo con los artículos 148 de la Ley 58/2003 y 178.2 del RGAT

Dichos conceptos y periodos han sido regularizados conforme al detalle de actas, de conformidad (modelo A01) y de disconformidad (Modelo A02), y actos de liquidación, que se indican a continuación, haciéndose constar igualmente detalle del recurso o reclamación interpuesto:

CONCEPTOS	PERIODOS	ACTA Nº	FECHA ACTA	ACTO DE LIQUIDACIÓN Nº	ACTO DE LIQUIDACIÓN FECHA	TEAC RG
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	2005/06 (1/07/2005 a 30/06/2006)	A01-...	21/09/2012		Transcurso de 1 mes	
	2005/06 (1/07/2005 a 30/06/2006)	A02- ...	21/09/2012	A23...	20 de noviembre de 2012	211/13
	2006/07 (1/07/2006 a 0/06/2007)	A01-...			Transcurso de 1 mes	
	2006/07 (1/07/2006 a 30/06/2007)	A02-...	21/09/2012		26 de noviembre de 2012	210/13
	2007/08 (1/07/2007 a 0/06/2008)	A01-...	21/09/2012		19 de noviembre de 2012[1]	
	2007/08 (1/07/2007 a 30/06/2008)	A02-...	21/09/2012	A23-...	4 de diciembre de 2012	209/13
	2006-2008	A01-...	21/09/2012		Transcurso de 1 mes	
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO						207/13 y 3639/13 (sanción)
	2006-2008	A02-...	21/09/2012	A23-...	13 de diciembre de 2012	Resolución 20/11/2014 (Desestimación)
RETENCIÓN / INGRESO CTA. RENDTOS. TRABAJO/PROFESIO	2006-2008	A01-...	21/09/2012		Transcurso de 1 mes	
	2006-2008	A02-...	21/09/2012	A23-...	13 de diciembre	208/13 y 3637/13

NAL					de 2012	(sanción) Pendiente
RETENCIONES A CTA. IMPOSICIÓN NO RESIDENTES		A01-...		21/09/2012	Transcurso de 1 mes	
RETENCIONES /INGRESO A CTA. CAPITAL MOBILIARIO		A01-...		21/09/2012	Transcurso de 1 mes	

Asimismo, y además de otras sanciones, se impuso a la Entidad sanción con arreglo a la dispuesto en el artículo 203 de la Ley 58/2003, por infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración según siguiente detalle, haciéndose constar igualmente detalle de la reclamación interpuesta y que es resuelta por este Tribunal en esta misma fecha:

Nº PROPUESTA	FECHA PROPUESTA	Nº ACUERDO IMPOSICIÓN	FECHA ACUERDO DE IMPOSICIÓN	TEAC RG
A07 –...	21 de septiembre de 2012	A23 –..	19 de noviembre de 2012	212/13

2º.- En el curso de las actuaciones se han extendido un total de 40 diligencias, siendo la primera de fecha 22/07/2010 y la última de 07/09/2012.

3º.- A lo largo de las actuaciones inspectoras han comparecido ante la Inspección y han actuado como representantes de la entidad: inicialmente D. **Jx...** (N.I.F. ...) y D. **Cx...** (N.I.F. ...); y posteriormente D^a. **Lix...** (N.I.F. ...), D. **Sx...** (N.I.F. ...) y D. **Jy...** (N.I.F. ...), representantes autorizados mediante sendos documentos de representación normalizados suscritos, el 18 de enero de 2011 los dos primeros y el 4 de septiembre de 2012 el tercero, por D. **Ax...** (N.I.F. ...), apoderado de la entidad, tal y como consta en la escritura de Apoderamiento otorgada ante el notario de ... D. ... el 1 de septiembre de 2010 con el número 1255 de su protocolo. Las actas fueron firmadas por D. **Jy...**

4º.- En el cómputo del plazo de duración de las mismas, según consta en todas las actas de conformidad y de disconformidad formalizadas y anteriormente citadas, debe atenderse a las siguientes circunstancias:

--- Por Acuerdo del Inspector-Jefe de 20/06/2011, notificado al interesado el 20/06/2011, el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección se amplió por otros 12 meses conforme a lo establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 184 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RD 1065/2007 – RGAT).

--- En cuanto a dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, según consta en las Actas incoadas se han producido las siguientes:

MOTIVO DILACIÓN.	DOCUMENTO	FECHA INIC.	FECHA FIN	DÍAS DIL.
Aplazamiento	D 01	05/08/2010	15/09/2010	41
Aplazamiento	D 09	13/01/2011	20/01/2011	7
Aplazamiento	D 18	10/08/2011	28/09/2011	49
Aplazamiento	D 19	13/10/2011	27/10/2011	14
Aplazamiento	D 23	19/01/2012	15/02/2012	27
Aplazamiento	D 32	08/06/2012	13/06/2012	5
Aplazamiento	D 35	25/07/2012	04/09/2012	41
TOTAL DILAC.				184

Los actos de liquidación, en sus Fundamentos de derecho Tercero y Cuarto, motivan el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, de un lado analizando los periodos de dilación tenidos en cuenta por la Inspección, añadiendo a los mismos una nueva circunstancia determinante de la concurrencia de un periodo de dilación adicional de 9 días acaecido después de la formalización de las actas de disconformidad correspondientes

derivada de la presentación extemporánea del escrito de alegaciones y, de otro, analizando la procedencia de la ampliación de plazo por otros 12 meses, haciendo, además, referencia expresa a la falta de aportación por parte de la Entidad de determinada documentación (Due Diligence), de un lado en relación con las dilaciones antes citadas, y de otro en relación con la ampliación del plazo por otros 12 meses, razonando sobre la incidencia de esta circunstancia en la consideración de la apreciada complejidad de las actuaciones y, finalmente, haciendo referencia a la sancionabilidad de dicha conducta .

El plazo de la actuación inspectora no ha sido objeto de alegación específica en el seno de las reclamaciones económica administrativas formuladas contra los actos de liquidación dictados por IS ejercicios 2005/06, 2006/07 y 2007/08.

5º.- La Inspección tributaria, respecto de la situación de la contabilidad y registros obligatorios del sujeto pasivo señala que: *“Se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo. No se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.”*

6º.- Su actividad (principal) clasificada en el epígrafe de IAE. (Empresario) 9.682, fue “Organización de espectáculos deportivos”

7º.- El sujeto pasivo había presentado en fechas 24 de enero de 2007, 24 de enero de 2008 y 26 de enero de 2009 autoliquidaciones modelo 200 por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005/06, 2006/07 y 2007/08, respectivamente, consignado los siguientes datos básicos, y solicitando, y obteniendo las devoluciones que asimismo se indican según siguiente detalle:

	DATOS DECLARADOS2005/06	DATOS DECLARADOS2006/07	DATOS DECLARADOS2007/08
RESULTADO CONTABLE	32.981.179,05	6.821.307,64	10.069.549,55
BASE IMPONIBLE	0,00	0,00	0,00
Retenc e ingr a cta/pagos part IIC	10.335,26	13.547,20	26.505,00
CUOTA EJERC INGRES O DEVOL	-10.335,26	-13.547,20	-26.505,00
LIQUIDO A INGRESAR O DEVOLVER	-10.335,26	-13.547,20	-26.505,00
Fecha de emisión de la transferencia	4 de abril de 2007	31 de marzo de 2008	29 de mayo de 2009.

Además, la entidad declaró (pág. 10ª de las declaraciones) el detalle de bases imponibles negativas (BINs) generadas en ejercicios precedentes y susceptibles de compensación en ejercicios posteriores siguientes y de las aplicadas en cada de uno de los periodos objeto de declaración y de las pendientes según siguiente detalle:

	PENDIENTE DE APLICACIÓN EN PRINCIPIO DEL PERÍODO 2005/2006	APLICADO EN AUTOLIQUIDACIÓN 2005/2006	APLICADO EN AUTOLIQUIDACIÓN 2006/2007	APLICADO EN AUTOLIQUIDACIÓN 2007/2008
Compensación de base año 2002/2003	60.829.427,58	5.859.824,02	13.959.093,10	9.732.885,33
Compensación de base año 2003/2004	53.438.838,16			
Total	14.268.265,74	5.859.824,02	13.959.093,10	9.732.885,33

Respecto de la B.I.N por importe de 60.829.427,58 procedente del ejercicio 2002/03 consignada en la declaración de IS periodo 2005/2006, en el expediente consta manifestado por la Entidad (diligencia nº. 32 de 13 de junio de 2012, pág. 2ª apartado 1.2.- *Bases imponibles negativas*) la existencia de un error, al ser su importe de 60.929.427,58.

8º.- Con fecha de 7 de septiembre de 2012 (apartado 1 de la diligencia nº. 40) el actuario puso en conocimiento de la entidad la apertura del trámite de audiencia, a cuyo efecto le concedió un plazo de diez días para examinar el expediente, presentar documentos y realizar cuantas alegaciones estimase oportunas, facilitándole en ese momento la referencia y demás datos precisos para que la vista del expediente pudiera realizarse telemáticamente, fijándose igualmente el día 21 de septiembre de 2012 para la firma de las actas que resulten de las actuaciones de comprobación e investigación en curso.

La entidad no presentó alegación alguna previa a la extensión de las actas y, el día 21 de septiembre de 2012, fecha fijada para ello (apartado 3 de la diligencia nº. 40) el actuario incoó a la entidad las actas de conformidad y de disconformidad citadas anteriormente.

9º.- En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto, por lo que al IS periodos 2005/06, 2006/07 y 2007/08 se refiere, los hechos con trascendencia tributaria que se indican a continuación respecto de cuya regularización el obligado tributario prestó parcialmente su conformidad en las actas A01 incoadas, solicitando la Entidad y concediendo la Inspección que los incrementos de la Base imponible declarada se compensaran con los saldos pendientes de las Bases impositivas negativas procedentes de ejercicios anteriores según detalle pormenorizado que consta en punto 4º los Antecedentes de hecho de los Actos de liquidación objeto de este expediente, practicándose las correspondientes liquidaciones, calificadas de provisionales, por el mero transcurso del plazo de un mes desde la fecha de incoación de aquel acta al no haberse dictado por el Inspector Jefe en dicho plazo ninguno de los Acuerdos que prevé el art. 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, salvo en el periodo 2007/08, al haber dictado el Inspector Jefe en fecha 19 de noviembre de 2012, previa notificación a la Entidad de Acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta de fecha 15 de octubre de 2012 y aceptación por esta, liquidación expresa al advertir “una indebida aplicación de las normas jurídicas” en relación al origen de las bases impositivas negativas aplicadas en dicha acta y resultando las siguientes liquidaciones:

	2005/06 ACTA DE CONFORMIDAD	2006/07 ACTA DE CONFORMIDAD	2007/08 ACTA DE CONFORMIDAD
BI DECLARADA	0,00	0,00	0,00
Aumentos en A01	2.551.370,91	9.817.484,52	4.358.305,25
Disminuciones Compensación BINs	2.551.370,91	9.817.484,52	4.358.305,25
BI COMPROBADA	0,00	0,00	0,00
Retenc e ingr a cta/pagos part IIC	10.335,26		26.505,00
CUOTA EJERC INGRES O DEVOL	-10.335,26		-26.505,00
LIQUIDO A INGRESAR O DEVOLVER	-10.335,26		-26.505,00
Cuota del Acta	0,00	0,00	0,00

10º.- Los hechos con trascendencia tributaria objeto de regularización respecto a los cuales el obligado tributario no prestó conformidad por el IS de los ejercicios 2005/06, 2006/07 y 2007/08, y que fueron documentados en las correspondientes Actas de disconformidad A02, (según detalle pormenorizado que consta en punto 5º los Antecedentes de hecho de los Actos de liquidación objeto de este expediente) vienen referidos, de un lado, a incrementos de la base imponible declarada en cada uno de ejercicios 2005/06, 2006/07 y 2007/08 por razón de gastos contables del periodo considerados no deducibles fiscalmente por la Inspección, solicitando la Entidad, y concediendo la Inspección, que tales incrementos de la Base imponible declarada se compensaran con los saldos pendientes de las Bases impositivas negativas procedentes de ejercicios anteriores, y de otro, a la minoración (documentada en el acta de disconformidad referida al periodo 2005/06, primero de los ejercicios comprobados y reproducida en los siguientes) de las bases negativas procedentes de ejercicios anteriores 2002/03 y 2003/04, por razón de gastos contables de dichos periodos considerados no deducibles fiscalmente por la Inspección, dando ello lugar en los ejercicios 2006/07 y 2007/08 a la modificación de los saldos pendientes de compensar, según constan en el Antecedente de hecho 5º de los Actos de liquidación objeto de este expediente:

5º.1º.- Gastos financieros derivados de un aval ante el jugador Rx...

La entidad suscribió en agosto de 2002 el aval nº. ... con La Entidad Financiera Nº1, para que ésta le avalara ante el jugador brasileño **Rx...** (en adelante **Rx...**) por la deuda tributaria que él pudiera tener que pagar como consecuencia de la imputación en su renta personal de las cantidades que el propio **Club** y **TV** habían satisfecho a la entidad cesionaria de tales derechos (la sociedad holandesa **I... B.V.**) por la cesión de los derechos de imagen de dicho jugador, hasta la cantidad máxima de 2.479.047,57 €. Imputación realizada a **Rx...** en unas liquidaciones tributarias practicadas por la Inspección Regional de tras haberle incoado las actas nºs: ..., ... y ...

EJERCICIO 2005/06 (DE 1/0712005 A 30/06/2006)	EJERCICIO 2006/07 (DE 1/0712006 A 30/06/2007)	EJERCICIO 2007/08 (DE 1/0712007 A 30/06/2008)
Como consecuencia de los gastos de dicho aval, la entidad contabilizó en el ejercicio un gasto de 27.799,77 € en la cuenta 6690001 -Otros gastos financieros-, gasto que se dedujo fiscalmente.	Como consecuencia de los gastos de dicho aval, la entidad contabilizó en el ejercicio un gasto de 27.648,27 € en la cuenta 6690001 -Otros gastos financieros-, gasto que se dedujo fiscalmente	Como consecuencia de los gastos de dicho aval, la entidad contabilizó en el ejercicio un gasto de 27.724,02 € en la cuenta 6690001 -Otros gastos financieros-, gasto que se dedujo fiscalmente.

5º.2º.- Gastos financieros en concepto de intereses de demora incluidos en liquidaciones tributarias giradas a la entidad en su condición de responsable solidario como pagador de rentas a personas y entidades no residentes.

La entidad contabilizó en esa cuenta 6690001 -Otros gastos financieros- como gasto del ejercicio un importe de 46.337,79 € (ejercicio 2005/06), 51.657,82 € (ejercicio 2006/07), y 58.283,84 € (ejercicio 2007/08) correspondientes a los que intereses devengados por los importes de unas liquidaciones tributarias giradas al **Club**, en su calidad de responsable solidario en cuanto que pagador de las correspondientes rentas, por el Impuesto sobre Sociedades-Obligación Real y por el I.R.P.F.-Obligación Real de determinadas personas físicas y jurídicas no residentes en territorio español.

Hacemos que ver que en la pág. 4ª del acta se habla –por un evidente error- sólo de liquidaciones tributarias por el Impuesto sobre Sociedades- Obligación Real; pero si se va uno a la pág. 28ª de la diligencia nº. 38 de 7 de septiembre de 2012, se constata que esos intereses obedecen a las liquidaciones giradas por los dos – y no sólo uno– conceptos tributarios dichos.

5º.3º.- Aplicación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores y pendientes de compensar al inicio del ejercicio en la cuantía necesaria para compensar los incrementos de base de los dos apartados anteriores.

EJERCICIO 2005/06 (DE 1/0712005 A 30/06/2006)	EJERCICIO 2006/07 (DE 1/0712006 A 30/06/2007)	EJERCICIO 2007/08 (DE 1/0712007 A 30/06/2008)
5º.3º.- (...) Con la finalidad de compensar los incrementos de la base imponible de esos dos ajustes (5º.1 y 5º.2), la entidad solicitó que a la liquidación a efectuar se le aplicaran 74.137,56 € de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores pendientes de compensar al inicio del ejercicio; a lo que el actuario accedió.	5º.3º.- (...) Con la finalidad de compensar los incrementos de la base imponible de esos dos ajustes (5º.1 y 5º.2), la entidad solicitó que a la liquidación a efectuar se le aplicaran 79.306,09 € de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores pendientes de compensar al inicio del ejercicio; a lo que el actuario accedió.	5º.3º.- (...) Con la finalidad de compensar los incrementos de la base imponible de esos dos ajustes (5º.1 y 5º.2), la entidad solicitó que a la liquidación a efectuar se le aplicaran 86.007,86 € de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores pendientes de compensar al inicio del ejercicio; a lo que el actuario accedió.

5º.4º.- Rectificaciones de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores (2002/03 y 2003/04).

En los términos expuestos en el Presupuesto de Hecho 2º, la entidad declaró tener al comienzo del ejercicio 2005/06 las B.I.N generadas en ejercicios precedentes y susceptibles de compensación en ejercicios posteriores siguientes: 60.929.427,58 € procedente del ejercicio 2002/03 y 53.438.838,16 € del 2003/04; con lo que tras los 5.859.824,02 € por ella aplicados en la declaración autoliquidación del ejercicio 2005/06, le restaban un total de 108.508.441,72 €.

Respecto de la B.I.N procedente del ejercicio 2002/03, recuérdese todo lo que hemos expuesto en el Presupuesto de Hecho 2º anterior. De momento, baste decir que en adelante vamos a tomar como importe de esa B.I.N declarada por la entidad el importe de 60.929.427,58 €; y ya explicaremos en el Fundamento de Derecho que corresponda por qué lo hacemos así.

El actuario requirió a la entidad para que acreditara la procedencia y cuantía de esas bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 2002/03 y 2003/04.

Tras examinar la documentación justificativa aportada por la entidad, el actuario entiende que las cuantías de esas bases han de minorarse como fruto de los ajustes siguientes.

5º.4º.1.- Cargo -fiscalmente deducido- de 2.479.047,57 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por “Provisión actas 96-99 - Rx...”.

El importe de dicho gasto contable y fiscal coincide con el importe del aval constituido a favor del jugador **Rx...** que se ha mencionado en el presupuesto de hecho 5º.1º anterior.

Y corresponde a unas liquidaciones practicadas por la Dependencia Regional de Inspección de a cargo de **Rx...** relativas a su tributación por el I.R.P.F. de los años 1997, 1998 y 1999.

A requerimiento del actuario, la entidad aportó fotocopia de: relación de actuaciones judiciales seguidas contra dichas actuaciones, fotocopia de la sentencia desestimatoria de la A.N. de 10 de marzo de 2010 relativa a tales actos de liquidación, borrador de un recurso de casación frente a dicha sentencia y cuadro indicando la comisión pagada por el aval constituido.

El actuario señala -todo lo que así puede constatarse examinando la documentación obrante en el expediente electrónico (Anexo E5.pdf a la Dil. nº. 38.2 CD Anexos Dil. Sociedades)- que ni en las actas incoadas, ni en los procedimientos administrativos y judiciales vinculados a las mismas figura como parte el **Club**; y añade que según el aval suscrito, para la ejecución del mismo, el beneficiario (**Rx...**) deberá aportar, entre otros documentos, copia compulsada o testimonio notarial de la sentencia o resolución firme relativa a las liquidaciones dimanantes de esas actas incoadas a **Rx...** por la Dependencia Regional de Inspección de; sentencia o resolución firme que, al día de hoy, no consta que existan.

5º.4º.2.- Cargo -fiscalmente deducido- de 236.650,25 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por “Provisión actas 96-99- Impuesto s/ Soc.-Obligación Real”.

El importe de dicho gasto contable y fiscal deducido en el ejercicio 2002/03 coincide con las deudas de unas liquidaciones tributarias (192.196,32 € de cuotas y 44.453,93 € de intereses de demora), notificadas a la entidad el 30 de julio de 2002, y giradas a cargo del **Club** en su calidad de responsable solidario como pagador de las correspondientes rentas por el -Impuesto sobre Sociedades. Obligación Real- de los años 1997 y 1998, que recogieron la regularización siguiente:

Toda una serie de entidades no residentes habían percibido del **Club** determinadas rentas que éste les había satisfecho como contraprestación por la cesión de los derechos de imagen de algunos jugadores y técnicos deportivos del **Club**; con lo que, pese a que tales rentas (calificadas de cánones: art. 12 CDI) debían entenderse percibidas en territorio español, esas entidades no habían efectuado en razón de las mismas la pertinente tributación por el I. s/ Soc.- Obligación Real.

Y para regularizar tal falta de tributación, se incoaron al **Club**, en su calidad de responsable solidario como pagador de aquellas rentas (art. 41.1 de la Ley 43/1995), unas actas que dieron lugar a unas liquidaciones con las deudas dichas.

Actas y liquidaciones recogidas en la pág. 11ª del acta.

Una de esas liquidaciones (tras el acta A02 nº. ...), lo fue como responsable solidario de la deuda de la sociedad holandesa I... **B.V.**, que era la que tenía los derechos de imagen del jugador **Rx...** (y también los de **Sx...**).

5º.4º.3.- Cargo -fiscalmente deducido- de 1.283.208,85 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por “Provisión actas 96-99 – I.R.P.F.-Obligación real”.

El importe de dicho gasto contable y fiscal deducido en el ejercicio 2002/03 coincide con las deudas de unas liquidaciones tributarias (930.542,50 € de cuotas y 352.566,35 € de intereses de demora), notificadas a la entidad el 30 de julio de 2002, y giradas a cargo del **Club** en su calidad de responsable solidario como pagador de las correspondientes rentas por el -Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Obligación Real- del año 1996, que recogieron la regularización siguiente:

Toda una serie de entidades no residentes habían percibido del **Club** determinadas rentas que éste les había satisfecho como contraprestación por la cesión de los derechos de imagen de algunos jugadores y técnicos deportivos relacionados con el **Club**, y que fiscalmente eran no residentes en España"; rentas que, en virtud de los arts. 15 de los respectivos Convenios de Doble Imposición (CDI), eran susceptibles de ser gravadas en España, país de la fuente de las mismas; pero los perceptores de tales rentas (los jugadores y técnicos deportivos no residentes en España"concernidos) no habían efectuado en razón de las mismas la pertinente tributación por el I.R.P.F.-Obligación Real. Y para regularizar tal falta de tributación, se incoaron al **Club**, en su calidad de responsable solidario como pagador de aquellas rentas (art. 19.Tres de la Ley 18/1991), unas actas que dieron lugar a unas liquidaciones con las deudas dichas.

Actas y liquidaciones recogidas en la pág. 12ª del acta.

5º.4º.4.- Cargo -fiscalmente deducido- de 168.821,61 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 "Gastos extraordinarios" por "Provisión actas 96-99 - Retención I.R.N.R."

El importe de dicho gasto contable y fiscal coincide con la cuota de una liquidación tributaria (168.821,61 € de cuota y 26.671,35 € de intereses de demora), notificada a la entidad el 30 de julio de 2002, y girada a cargo del **Club** en relación a su Obligación de retener a cuenta del I.R.N.R. del año 1999, que recogió la regularización de las retenciones del I.R.N.R. omitidas –ni practicadas ni ingresadas– por el **Club** respecto de los rendimientos que satisfizo aquel año a personas jurídicas no residentes en territorio español para retribuir la cesión al **Club** de derechos de imagen de algunos de sus jugadores y técnicos deportivos; rentas por tal cesión de derechos (calificados de cánones: art. 12 CDI) sujetos a retención a cuenta del impuesto que las gravaba: el I.R.N.R.

Como es de ver, el ajuste alcanza sólo a la cuota de aquella liquidación (168.821,61 €) y no a los intereses de demora

5º.4º.5.- Cargo -fiscalmente deducido- de 11.747.429,40 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 "Gastos extraordinarios" por "Provisión actas96-99 - Retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F."

El importe de dicho gasto contable y fiscal coincide con la sumas de parte de las deudas de las dos liquidaciones tributarias siguientes:

5º.4º.5.1.- 8.887.471,84 € de la cuota de una liquidación tributaria de 12.181.239,75 € (8.887.471,84 € de cuota y 3.293.767,91 € de intereses de demora), notificada a la entidad el 30 de julio de 2002, y girada a cargo del **Club** en relación a su Obligación de retener a cuenta del I.R.P.F. sobre los Rendimientos del Trabajo y de actividades profesionales de los períodos de 01/03/1996 a 31/12/1997; para regularizar, de las retenciones a cuenta del I.R.P.F. debidas, las que el**Club** había omitido; con motivo de los dos ajustes relativos a las retenciones siguientes:

--- Omitidas en relación a lo pagado por derechos de imagen de determinados jugadores y técnicos; importes calificados como mayor renta del trabajo de los jugadores y técnicos concernidos.

--- Omitidas en relación a los pagado por indemnizaciones por cese en la relación laboral.

Como es de ver, el ajuste alcanza sólo a la cuota de aquella liquidación (8.887.471,84 €) y no a los intereses de demora

5º.4º.5.2.- 2.859.957,56 € de parte de la cuota de una liquidación tributaria de 8.227.598,51 € (6.984.209,19 € de cuota y 1.243.389,32 € de intereses de demora) dimanante del acta A02 nº. ..., y notificada a la entidad el 30 de julio de 2002, y girada a cargo del **Club** en relación a su Obligación de retener a cuenta del I.R.P.F.sobre los Rendimientos del Trabajo y de actividades profesionales de los períodos de 01/01/1998 a 31/12/1999; para regularizar, de las retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F. debidos, las que el **Club** había omitido (...)

--- Retenciones omitidas en relación a lo pagado por indemnizaciones por cese en la relación laboral.

--- Retenciones omitidas en relación a los importes pagados por la contratación del jugador **Px...** a la sociedad **TT**, de la que dicho jugador era el único accionista; y que la Inspección calificó como rentas derivadas del trabajo de dicho jugador.

--- Retenciones omitidas por haberse practicado con unos incorrectos (inferiores a los debidos) tipos de retención.

(...)

Uno de los preceptores a los que la entidad había retenido insuficientemente, y cuyas retenciones fueron allí regularizadas –y al que precisamente se utilizó como ejemplo en el Presupuesto de Hecho 9º de aquel acto de liquidación- fue el jugador de fútbol **Rx...** .

5º.4º.6.- Aumento en 967.008,91 € del importe de un ajuste extracontable positivo que la entidad realizó insuficientemente en el ejercicio 2002/03 relativo a gastos y pérdidas de otros ejercicios.

La entidad contabilizó en el ejercicio 2002/03 un gasto de 10.971.266,91 € en concepto de -Gastos y pérdidas de otros ejercicios-, respecto del que practicó un ajuste extracontable positivo 10.004.258,00 €, con lo que se dedujo el resto de 967.008,91 €.

Según manifestó la entidad, tales contabilización y ajuste respondieron a la rectificación del beneficio dado en el ejercicio 2001/02 por la venta de unos terrenos en ... y a la retrocesión de una subvención autonómica.

El actuario solicitó reiteradamente del **Club** que le justificara por qué tal ajuste extracontable había sido menor que el gasto contabilizado; lo que la entidad no hizo; y además el actuario constató que en el ejercicio siguiente (el 2003/04) tampoco se realizó ajuste extracontable alguno por tal concepto.

5º.4º.7.- 1.478.035,66 € de gastos y pérdidas de otros ejercicios, contabilizados y deducidos en el ejercicio 2003/04, sin que la entidad haya acreditado su procedencia ni por qué no ajustó extracontablemente tal importe.

La entidad contabilizó en el ejercicio 2003/04 un gasto de 1.478.035,66 € en concepto de -Gastos y pérdidas de otros ejercicios-, sin practicar ajuste alguno al resultado contable.

Según manifestó la entidad, tal gasto correspondía a la rectificación del precio de venta de unos terrenos en en los ejercicios 2001/02 y 2002/03 y al recalcu de los intereses implícitos.

El actuario solicitó reiteradamente del **Club** que le justificara por qué no había ajustado extracontable dicho gasto; lo que la entidad no hizo.

5º.4º.8.- El resumen de las anteriores minoraciones de las B.I.N. procedentes de los ejercicios 2002/03 y 2003/04, deja como importes de las mismas que deben admitirse los siguientes:

B.I.N. PROCEDENTE EJERC.	2002/03	2003/04
Declarada	60.929.427,58	53.438.838,16
Ajuste 5º.4º.1	- 2.479.047,57	
Ajuste 5º.4º.2	- 236.650,25	
Ajuste 5º.4º.3	- 1.283.208,85	
Ajuste 5º.4º.4	- 168.821,61	
Ajuste 5º.4º.5	- 11.747.429,40	
Ajuste 5º.4º.6	- 967.008,91	
Ajuste 5º.4º.7	-1.478.035,66	
	44.047.260,99	51.960.802,50

11º.- Tras la firma de las Actas de disconformidad en fecha 21 de septiembre de 2012 la entidad presentó el 19 de octubre de 2012 (habiendo solicitado previamente al amparo de lo dispuesto en el art. 49 de la Ley 30/1992 ampliación del plazo de alegaciones en escrito de fecha 8 de octubre de 2012 , tal y como ya se ha expuesto anteriormente al hacer referencia al plazo de duración de las actuaciones) escrito de alegaciones único referido a las tres actas de disconformidad incoadas por IS, firmado por su representante Sr. D. **Jy...** limitadas estas a :

< **ÚNICA.-** Improcedencia de la rectificación de las bases imponibles negativas aplicadas en los períodos comprobados efectuada por la Administración. >

Solicitando:

“Sin perjuicio de la formulación de alegaciones adicionales, se sirva admitir el presente escrito, junto a la documentación que le acompaña, tenga por presentadas alegaciones a las Actas núm. ..., ..., ... arriba referenciadas, y, en méritos a su contenido, dicte resolución en el sentido de nuestras alegaciones.”

12º.- Como consecuencia de lo anterior se dictan en fechas 20 de noviembre de 2012, 26 de noviembre de 2012 y 4 de diciembre de 2012 liquidaciones nº A23-A23..., A23- ... y A23-..., referentes al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005/06, 2006/07 y 2007/08, confirmando en parte las propuestas de regularización contenidas en las Actas de disconformidad, y se modifican, de un lado, las dilaciones no imputables a la Administración (Fundamentos de derecho Tercero y Cuarto) en los términos expuestos con anterioridad y, de otro, se modifican sendos ajustes propuestos en la determinación de las BIN correspondientes al periodo 2002/2003 (Fundamento de derecho Duodécimo: anula el Ajuste de 168.821,61 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por “Provisión actas 96-99 - Retención I.R.N.R.” (punto 5º.4º.4 antes citado) y el Ajuste de 8.887.471,84 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por “Provisión actas 96-99 - Retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F períodos de 01/03/1996 a 31/12/1997 (punto 5º.4º.5.1 antes citado) practicándose las siguientes Liquidaciones definitivas:

	2005/06	2006/07	2007/08
BASE IMPONIBLE PREVIA	5.859.824,02	13.959.093,10	9.732.885,33
Aumentos en Acta de conformidad	2.551.370,91	9.817.484,52	4.358.305,25
Aumentos en disconformidad	74.137,56	79.306,09	86.007,86
Ajuste F. de D. octavo	27.799,77	27.648,27	27.724,02
Ajuste F. de D. décimoprimer	46.337,79		
Ajuste F. de D. décimo		51.657,82	58.283,84
BASE IMPONIBLE COMPROBADA	8.485.332,49	23.607.441,06	14.177.198,44
Comp. B.I.N. 2002/03 efectuada por el Club	-5.859.824,02	-13.959.093,10	- 9.732.885,33
Comp. B.I.N. 2002/03 en A01	- 2.551.370,91	9.817.484,52	- 2.126.603,07
Comp. B.I.N. 2003/04 en A01		- 2.231.702,18	
Comp. B.I.N. 2002/03 en liquidación de A02	- 74.137,56	- 79.306,09	- 86.007,86
BASE IMPONIBLE COMPROBADA	0,00	0,00	0,00
Retenc e ingr a cta/pagos part IIC	10.335,26		26.505,00
CUOTA EJERC INGRES O DEVOL	-10.335,26		-26.505,00
LIQUIDO A INGRESAR O DEVOLVER	-10.335,26		-26.505,00
Cuota del Acta	0,00	0,00	0,00

	B.I.N. PROCEDENTE DEL EJERCICIO 2002/03	B.I.N. PROCEDENTE DEL EJERCICIO 2003/04
Magnitud declarada	60.929.427,58 €	53.438.838,16 €
Ajustes Acto de liquidación		

Ajuste del F. de D. séptimo	- 2.479.047,57 €	
Ajuste del F. de D. décimo	- 1.519.859,10 €	
Ajuste del F. de D. décimosegundo	- 2.859.957,56 €	
Ajuste del F. de D. décimotercero	- 967.008,91 €	
Ajuste del F. de D. décimocuarto		- 1.478.035,66 €
Base imponible comprobada	53.103.554,44	51.960.802,50
APLICACIÓN DE BASES NEGATIVAS		
2005/06 Aplicado		
AUTOLIQUIDACIÓN PRESENTADA	5.859.824,02	
En ACTA DE CONFORMIDAD	2.551.370,91	
En liquidación disconformidad	- 74.137,56	
2006/07 Aplicado		
AUTOLIQUIDACIÓN PRESENTADA	13.959.093,10	
En ACTA DE CONFORMIDAD	9.817.484,52	
En Liquidación disconformidad	- 79.306,09	
2007/08 Aplicado		
AUTOLIQUIDACIÓN PRESENTADA	9.732.885,33	
En LIQUIDARON ACTA DE CONFORMIDAD	2.126.603,07	2.231.702,18
En Liquidación disconformidad	- 86.007,86	
SALDO PENDIENTE ^[2]	8.816.841,98	49.729.100,32

Dichos Acuerdos fueron puestos a disposición del **Club** (CIF....) con fechas 20-11-2012, 26-11-2012 y 04-12-2012 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, siendo notificados por acceso en fechas 22 de noviembre de 2012, 27 de noviembre de 2012 y 5 de diciembre de 2012.

Tercero.

Con fecha 19 de diciembre de 2012 el interesado interpuso las reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Central al amparo del art. 229 LGT, (RG 211/13, RG 210/13 y RG 209/13) solicitando su acumulación .

Previa puesta de manifiesto del expediente de fecha 23 de diciembre de 2013 (notificada el 10 de enero de 2014), el interesado presenta ante este Tribunal escritos de alegaciones en fecha 12 de marzo de 2014 (AEAT Registro General de Documentos –Registro V.. A...) registrados de entrada en TEAC el 25 de marzo de 2014, en los que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a las liquidaciones recurridas:

Primera.	Improcedencia de la rectificación de las bases imponibles negativas aplicadas en los períodos comprobados.
Segunda.	Procedencia de la deducción de los gastos derivados del pago de las actas deRx....
Tercera.	Procedencia de la deducción de los gastos derivados del pago de las liquidaciones giradas al Club en su calidad de responsable solidario.
Cuarta.	Procedencia de la deducción de los gastos derivados del pago de las actas giradas al Club por retenciones.
Quinta.	Procedencia de la deducción de gastos y pérdidas de otros ejercicios.
Sexta	Procedencia de la deducción de los gastos financieros derivados del aval deRx....

Séptima.	Procedencia de la deducción de los intees de demora incluidos en las liquidaciones tributarias giradas a la entidad en su condición de responsableolidario.
----------	---

Solicitando “...dicte resolución estimando el mismo, anulando y dejando sin efecto las liquidaciones impugnadas”.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas por las que el reclamante solicita la nulidad de los actos administrativos de liquidación dictados por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 20 de noviembre de 2012, 26 de noviembre de 2012 y 4 de diciembre de 2012, referentes al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005/06, 2006/07 y 2007/08, planteándose, a la vista de las alegaciones formuladas por el reclamante, las siguientes cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos:

1º) Comprobación de bases imponible negativas generadas en periodos prescritos 2002/2003 y 2003/2004 y aplicadas en periodos 2005/2006, 2006/2007 y 2007/2008 no prescritos objeto de procedimiento de inspección de alcance general.

2º) Gastos deducibles: Provisión para responsabilidades: Deudas tributarias por cuotas e interés de demora correspondientes al Impuesto personal (IRPF) de Ex jugadores (periodo 2002/2003)

3º) Gastos deducibles: Gastos financieros por aval bancario referido a deudas tributarias correspondientes al Impuesto personal (IRPF) de Exjugadores (cuenta 6690001-Otros gastos financieros) (periodo 2005/06 por importe de 27.799,77 € , periodo 2006/07 por importe de 27.648,27 € y Periodo 2007/08 por importe de 27.724,02 €

4º) Gastos deducibles: Provisión responsabilidades: Deudas tributarias por cuotas e interés de demora correspondientes al IRPF –Obligación Real– y al IS –Obligación Real– liquidadas al pagador–responsable solidario (periodo 2002/2003)

5º) Gastos deducibles: gastos financieros por intereses de demora referidos a liquidaciones tributarias giradas a la entidad en su condición de responsable solidario como pagador de rentas a personas y entidades no residentes (cuenta 6690001-Otros gastos financieros) periodo 2005/06 por importe de 46.337,79 €, periodo 2006/07 por importe de 51.657,82 €, y periodo 2007/08 por importe de 58.283,84 €.

6º) Gastos deducibles: Provisión responsabilidades: Deudas tributarias por cuotas correspondientes a Retenciones a cuenta del I.R.P.F (periodo 2002/2003)

7º) Gastos deducibles: Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (periodo 2002/2003 por importe de 967.008,91 € y periodo 2003/2004 por importe de 1.478.035,66 €)

Segundo.

En primer lugar debe recordarse que, tal y como ha quedado expuesto, la Entidad, en el preceptivo tramite de alegaciones posterior a la formalización de las Actas de disconformidad, limitó aquellas a “*la facultad para verificar los diferentes componentes de bases imponible negativas declaradas en ejercicios ya prescritos pero que irrogan sus efectos en ejercicios sujetos a comprobación, por tanto no prescritos*”, sin realizar alegación alguna referida a los concretos ajustes de las bases imponible negativas de esos ejercicios anteriores y prescritos (2002-2003 y 2003-2004) determinantes de la minoración de estas, y sin realizar tampoco alegación alguna (ni tampoco pretensión) referida a los concretos ajustes (cuenta 6690001?Otros gastos financieros) de las bases imponible de los periodos no prescritos y objeto de comprobación 2005/06, 2006/07 y 2007/08, solicitando en aquel momento exclusivamente que se anulara la rectificación de las bases negativas procedentes de 2002-2003 y 2003-2004 y “*dicte resolución en el sentido de nuestras alegaciones*”.

Mientras que en sede de este Tribunal modifica su pretensión, que ya no viene limitada exclusivamente a la anulación de la rectificación de las bases negativas procedentes de 2002-2003 y 2003-2004, pretendiendo ahora la anulación en su integridad de los actos de liquidación en los que, tal y como ha quedado expuesto, se regularizan por considerarse fiscalmente no deducibles determinados gastos contables del propio periodo no prescrito y objeto de comprobación 2005/06, 2006/07 y 2007/08 .

Tercero.

En cuanto a la procedencia de comprobar, en el seno del procedimiento de comprobación e inspección de alcance general de ejercicios no prescritos 2005-2006, 2006/07 y 2007/08, las bases imponible negativas generadas en ejercicios prescritos, 2002-2003 y 2003-2004, los Actos de liquidación, en su Fundamento de Derecho Quinto, motivan, desestimando en este punto la única alegación formulada por la Entidad, las facultades ostentadas para ello por la Inspección en el seno de tal procedimiento y así señala:

.....

Entrando en materia, ya adelantamos que entendemos con el actuario que la Inspección está facultada para comprobar ejercicios anteriores prescritos, y para minorar, si así procede, las B.I.N.s procedentes de los mismos, de suerte tal que no puedan ser compensadas en ejercicios posteriores.

Y así lo entendemos en base a las cinco razones siguientes.

Primera.- Se ha producido una innegable evolución en la normativa atinente a la materia, que, a nuestro juicio, no permite que una jurisprudencia basada en la normativa anterior pueda seguir considerándose válida.

Segunda.- El propio T.S. en sus más recientes sentencias ya apuntaba a que podía mudar su criterio anterior.

Tercera.- A que, en una recientísima sentencia del pasado 20 de septiembre, el T.S. ha explicitado que abandona su criterio anterior, dado el cambio normativo que se ha producido.

Cuarta.- La normativa actual pone de manifiesto más claramente que comprobar y liquidar son dos derechos de la Administración con alcances y consecuencias muy distintas

Quinta.- Apelando al puro sentido común, que no suele ser mal consejero.

Primera.- Por la evolución normativa que ha tenido lugar. Hay consolidada jurisprudencia del T.S. según la cual, vigentes la redacción original del art. 23.5 de la Ley 43/1995 y la anterior Ley General Tributaria (230/1963), lo que sostenemos no era posible. Eso nadie lo discute, y nosotros que esa jurisprudencia ha de aplicarse tampoco.

Pero esa legislación anterior está hoy en día superada, pues ha sido derogada y sustituida por otra; por lo que comenzamos por recordarnos lo que disponía y dispone una y otra:

La normativa anterior:

Los arts. 64.a), 65 y 116 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y citamos los que en esa jurisprudencia con la normativa anterior se hacían valer:

Art. 64 (redacción por Ley 1/1998, de 27 de febrero).

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

Art. 65 (redacción por Ley 1/1998, de 27 de febrero).

“El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue:

En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; ...”

Art. 116.

“Las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 102 se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho.”

La redacción original del art. 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. No hacía mención al tema que nos ocupa. La normativa posterior.

Los arts. 70.3, 106.5 y 108.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

Art. 70. *Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales.*

“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.”

Art. 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

Cuyo apartado 5 era el 4 anterior, hasta su reenumeración por el R.D. Ley 20/2011.

“5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.”

Art. 108. Presunciones en materia tributaria.

“4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ...”

La evolución de ese art. 23.5 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades:

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, añadió a ese art. 23 *Compensación de bases imponibles negativas* un apartado 5, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999.

Art.23. Compensación de bases imponibles negativas.

“5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.”

Apartado al que luego la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, dio una nueva redacción, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002.

Art. 23. Compensación de bases imponibles negativas.

“5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.”

El **art. 25 del T.R. de la Ley del I. s/ Soc.** (R.D. Leg. 2/2004, de 5 de marzo):

Art. 25. Compensación de bases imponibles negativas.

“5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.”

La evolución normativa ha sido innegable.

Hemos pasado de una situación en la que no había norma específica (del I. s/ Soc.) alguna, por lo que había que apelar a una norma de alcance general (LGT), según la que las declaraciones tributarias se presumían ciertas, y con una interpretación de la misma conforme a la cual tal -presunción no operaba sólo en contra del que había formulado la correspondiente declaración, sino también a su favor, es decir que también para la Administración se presumían ciertas- a una situación radicalmente distinta; empezando porque ha habido un giro copernicano a nivel general: pues la presunción de que las declaraciones tributarias son ciertas opera sólo frente a quién ha declarado y no para la Administración (art. 108.4); el obligado deberá mantener los datos, incluso si corresponden o proceden de ejercicios prescritos, que alcancen o se refieran a toda operación que tenga relevancia en ejercicios no prescritos (art. 70.3); lo que, específicamente en el caso de las bases y/o cuotas

precedentes de ejercicios prescritos, determina que las mismas deban de justificarse, además de con las pertinentes liquidaciones o autoliquidaciones, con la contabilidad y los oportunos soportes documentales de aquellos períodos prescritos (art. 106.5); y no sólo eso, pues ahora tenemos específicamente el art. 25 del T.R. de la Ley del I. s/ Soc., que dice lo que dice, y que termina prácticamente igual que el 106.5 de la Ley 58/2003.

Art. 25.5. ... mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

Art. 106.5. ... mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales."

Pero enfatizando en ese inciso que reza: "...cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

Y, cuando la legislación evoluciona de manera tan radical, será por algo y para algo; pues ninguna modificación legislativa tendría sentido si lo que respecto de la materia concernida hubiera que hacer o aplicar después fuese lo mismo que se venía haciendo antes, vigente la normativa derogada.

Con esa nueva normativa podrá argumentarse lo que se quiera; pero, desde luego, lo que no deberían decirse son cosas como que *<se mantiene el criterio anterior a pesar del cambio legislativo habido>*, o que *<la solución ha de ser la misma, vigentes ya la nueva LGT y el art. 23.5 del TRLIS, porque nada han modificado en lo sustantivo>*.

A nuestro juicio lo que ha de decirse, que es lo que nosotros vamos a resolver, es que vista esa radical evolución normativa, el anterior criterio del T.S. no tiene cabida ahora; en períodos en los que ha de aplicarse toda esa nueva normativa, que exige de una solución contraria a la anterior, pero que es la única que se adecúa a lo que las normas ahora vigentes establecen.

Segunda.- Porque el propio T.S. en sus más recientes sentencias ya apuntaba a que puede mudar su criterio anterior.

Sentencias, que no son ni una ni dos, como las siguientes:

De 15 de septiembre de 2011 (Rec. de Casación núm. 1740/2009):

< CUARTO .-

.../...

Como ha señalado esta Sala, en un supuesto similar, en Sentencia de 30 de enero de 2004 (FJTercero),

".../..."

De igual forma, en el caso que nos ocupa, la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección."

Idéntica doctrina se recogió posteriormente en la Sentencia de 25 de enero de 2010 (recurso de casación 955/2005).

Y en la Sentencia de 18 de diciembre de 2009 (recurso de casación 1273/2004), .../...

Finalmente, en la Sentencia de 8 de julio de 2010 (recurso de casación número 4427/05) se recoge la doctrina de las anteriormente reseñadas para confirmar el criterio.

No se nos oculta que el art. 70.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que: *"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"*.

Sin embargo, el presente recurso se refiere al ejercicio 1999 y el motivo ha de resolverse por ello, de conformidad con la jurisprudencia que acaba de indicarse.

Por lo expuesto, procede estimar el motivo. >

De 2 febrero 2012 (Rec. de Casación núm. 441/2008):

< En cambio, el segundo motivo del recurso de casación del Abogado del Estado, debe desestimarse, confirmando la tesis de la sentencia de instancia, que declara que la prescripción acordada en relación con el derecho a liquidar la deuda tributaria de 1993 y 1994 impide modificar las bases de tales ejercicios a efectos de su traslado y compensación en 1995.

En este punto, debe señalarse que la Sentencia de esta Sala de 30 de enero de 2004 (rec. cas. núm. 10849/1998), invocada por la parte recurrida, señala en su Fundamento de Derecho Tercero que *"si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15%, aunque hubiera incurrido en error iuris y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción [...], no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, [...], que también había adquirido firmeza. [...]. Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983. El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983"* (FJ Tercero).

Por su parte, la Sentencia, también de esta Sala, de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación número 4447/2003), tras hacer referencia a la anteriormente indicada, señala que: *"De igual forma, en el caso que nos ocupa, la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección."* Y la Sentencia de 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 955/2005), tras invocar las dos anteriormente reseñadas, aclara que *"El criterio expuesto, por razón de la unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (LGT/2003). Y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables "ratione temporis" para resolver la cuestión suscitada"*.

Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases impositivas negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores.

No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que "la prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación". Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos".

En el mismo sentido, Sentencias de esta Sala y Sección de 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 995/2005) y de 8 de julio de 2010 (recurso de casación número 4427/2005).

Así pues, debe desestimarse el motivo en aplicación del principio de unidad de doctrina, debiendo advertirse que ello no resulta posible respecto de supuestos regidos por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que modificó el artículo 23 de aquella, disponiendo en el apartado 5 que " El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron". En el mismo sentido, artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. >

De 29 de marzo de 2012 (Rec. de Casación para unificación de doctrina núm. 16/2009):

< QUINTO.- La segunda cuestión hace referencia a la compensación de bases negativas de ejercicios anteriores que se declaran pero que no son objeto de comprobación por la Administración competente.

En relación con compensación de bases negativas de ejercicios anteriores prescritos esta Sala ha tenido ocasión de sentar la siguiente doctrina aunque sólo resulta aplicable a supuestos anteriores a la vigencia de la actual Ley General Tributaria.

Así en la sentencia de 30 de Enero de 2004 (cas. 10849/98) se señala que: "...

Por su parte, la Sentencia, también esta Sala, de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación número 4447/2003), tras hacer referencia a la anteriormente indicada, señala que: *"De igual forma, en el caso que nos*

ocupa, la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes.

La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección." Y la Sentencia de 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 955/2005), tras invocar las dos anteriormente reseñadas, aclara que "El criterio expuesto, por razón de la unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003). Y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables "ratione temporis" para resolver la cuestión suscitada.

Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases imponibles negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores. No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado ... >

Tercera.- Porque, en una reciente sentencia de 20 de septiembre de 2012 (Rec. de Casación núm. 6630/2010), el T.S. ya ha explicitado que abandona su criterio anterior, dado el cambio normativo que se ha producido.

< FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Así pues, recordando que el presente recurso de casación tiene como ámbito la liquidación por Impuesto de Sociedades del ejercicio 2001 (respecto de la liquidación del año 2002 se interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina que es resuelto en Sentencia de esta misma fecha), debemos señalar que en el mismo se suscita el problema de la posibilidad o no de compensar las bases negativas de ejercicios prescritos, por el mero hecho de concurrir tal circunstancia, cuestión ésta que ha sido resuelta por esta Sala en diversas ocasiones, si bien ahora lo haremos con signo distinto, en función de la nueva normativa sobre esta cuestión, aquí aplicable, por razón del tiempo en que tuvieron lugar los hechos.

.../...

TERCERO.- Respondemos conjuntamente a los dos primeros motivos, puesto que como dice el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación, tratan de la misma cuestión, esto es de la posibilidad de compensar en el ejercicio 2001 del Impuesto de Sociedades, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores prescritos (1993 a 1997).

Y pasando a hacerlo así, recordamos haber dicho en el Fundamento de Derecho Primero que en el presente caso habríamos de dar una solución diferente a la que ha venido patrocinando esta Sala, y ello en función de la normativa vigente al tiempo en que tuvieron lugar los hechos.

En efecto, en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia de 2 de febrero de 2012 (recurso de casación número 441/2008) ya expresamos una clara advertencia, al señalar:

"En cambio, el segundo motivo del recurso de casación del Abogado del Estado, debe desestimarse, confirmando la tesis de la sentencia de instancia, que declara que la prescripción acordada en relación con el derecho a liquidar la deuda tributaria de 1993 y 1994 impide modificar las bases de tales ejercicios a efectos de su traslado y compensación en 1995.

En este punto, debe señalarse que la Sentencia de esta Sala de 30 de enero de 2004

Por su parte, la Sentencia, también esta Sala, de 17 de marzo de 2008 ... Y la Sentencia de 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 955/2005), tras invocar las dos anteriormente reseñadas, aclara que "El criterio expuesto, por razón de la unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003). Y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables "ratione temporis" para resolver la cuestión suscitada.

Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, ...

En el mismo sentido, Sentencias de esta Sala y Sección de 25 de enero de 2010 ...

Así pues, debe desestimarse el motivo en aplicación del principio de unidad de doctrina, debiendo advertirse que ello no resulta posible respecto de supuestos regidos por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que modificó el artículo 23 de aquella, disponiendo en el apartado 5 que "El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

En el mismo sentido, artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Y es que la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 7 de diciembre, del IRPF, "para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999", modificó el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, ampliando el plazo para la compensación de bases negativas, de siete a diez años, pero al mismo tiempo, incorporó a dicho artículo el apartado 5 en el que se disponía que el sujeto pasivo habría de acreditar mediante la exhibición de su contabilidad y soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron", lo que supuso que se seguía reconociendo la posibilidad el derecho a la compensación de bases negativas, pero que a partir de la vigencia de la ley no bastaba alegar que el ejercicio en el que se produjeron éstas se encuentra prescrito, sino que era necesaria su justificación documental suficiente. >

Cuarta.- Porque la normativa actual pone de manifiesto más claramente que comprobar y liquidar son dos derechos de la Administración con alcances y consecuencias muy distintas. Comprobar y liquidar son dos derechos de la Administración distintos.

Y, si serán distintos, que suponen funciones distintas que incluso han estado encargadas de siempre a órganos diferenciados: los actuarios y los Inspectores Jefes, respectivamente.

Pues bien, lo que, según la ley, puede prescribir es el derecho de la Administración a liquidar; pero en sitio alguno se dice que prescriba el derecho a comprobar.

El derecho a comprobar lo declarado nace cuando se declara, y no decae nunca; lo que no supone que la Administración, que -ex. art. 103.1 C.E.- "sirve con objetividad a los intereses generales", pueda hacer un uso abusivo o torticero del mismo.

Y que eso es así, incluso vigente la normativa que venimos denominando anterior, lo ha reconocido con total naturalidad el T.S., por ejemplo, en su sentencia de 19 enero 2012 (Rec. de Casación núm. 3726/2009):

< 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 AG... y AD., al inadmitir la deducción practicada en la base imponible por SG.. 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 5 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 sujetarse 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. >

Con un ejemplo los efectos de esa doctrina se aprecian diáfamanamente.

Si una sociedad que tuviera una base positiva de 100 u.m. (unidades monetarias), que, con un tipo impositivo del 25%, supone que tendría que haber ingresado 25 u.m.; en lugar de haberlo hecho así, hubiera consignado una base imponible negativa de -100 u.m.; y hubieran transcurrido luego cinco años; lo que la Administración no podría hacer es liquidar a su cargo la cuota debida correspondiente al ejercicio de origen - porque habría prescrito su derecho a liquidar el mismo-, pero comprobar si la base negativa procedente de aquel ejercicio inicial era positiva o negativa, sí que puede hacerlo; y con ello, en nuestro caso, negar la aplicación en ejercicios no prescritos de esa B.I. negativa de -100 u.m., indebidamente declarada.

Pues bien, la normativa actualmente vigente (arts. 70.3 y 106.5 de la Ley 58/2003 y 25.5 del T.R. de la Ley del I. s/ Soc.) ha venido a ratificar, explicitándola de manera incuestionable, esa posibilidad de comprobar los períodos prescritos que ya existía con la normativa anterior.

Quinta.- Apelando al puro sentido común, que no suele ser mal consejero.

Sentido común que indica que la mera tenencia de una declaración tributaria no puede habilitar la existencia y/o el disfrute de un derecho inexistente, derecho con un innegable contenido económico.

Pensemos en una sociedad que tiene un solar y que, sin haber puesto ni un ladrillo, declara que ha invertido construyendo un edificio, y comienza a amortizar contable y fiscalmente el coste -inventado- de la construcción de ese edificio; y que, transcurridos cinco años, se presenta la Inspección y constata que sólo hay solar, y deniega que la amortización fiscal de un edificio inexistente continúe. Ante lo que cabe preguntarse: el haber declarado cinco años antes que se había construido un edificio, ¿serían *<unos datos anteriores no revisables>* que habilitarían para que esa torticera amortización fiscal de un bien inexistente debiera seguir siendo fiscalmente deducible?.

La cosa es risible; pues con las bases negativas de ejercicios anteriores, en el fondo, ocurre lo mismo.

CONCLUSIÓN.- Por todo lo expuesto, concluimos que el Equipo de inspección nº. 54 de esta Dependencia ha estado habilitado, desde el comienzo de las actuaciones que nos ocupan, para comprobar los ejercicios anteriores a los alcanzados por las actuaciones (ejercicio 2004/2005 y los previos a éste), regularizando incluso las B.I.N.'s acreditadas en los mismos, de suerte que en la parte regularizada no puedan ser susceptibles de aplicación en los ejercicios siguientes: ejercicios 2005/2006 (el alcanzado por este acto de liquidación) y posteriores.

Por su parte la Entidad, en sus escritos de alegaciones ante ese TEAC, manifiesta su discrepancia, si bien, el motivo o alegación aducido no es coincidente con el expresado ante la Inspección y rechazado motivadamente por ésta, referido aquel motivo o alegación a que :

En consecuencia, tanto la Audiencia Nacional (con la actual normativa) como el Tribunal Supremo (con la anterior normativa pero, según la Audiencia Nacional, plenamente aplicable a la actual) niegan rotundamente a la Administración el derecho a revisar la corrección de las bases imponibles negativas compensadas en los ejercicios objetos de inspección si los ejercicios en los que se generaron están prescritos. Por tanto, en el caso que nos ocupa, la Inspección no puede disminuir las bases imponibles negativas aplicadas en los períodos inspeccionados, ya que éstas fueron generadas en ejercicios prescritos, 2002-2003 y 2003-2004, por lo que su rectificación debe ser anulada.

Por el contrario, apela ahora la Entidad a la *“jurisprudencia mas reciente del Tribunal Supremo”* y señala:

“No obstante la motivación expuesta por la Administración, la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo no respalda la plena facultad de la Inspección para comprobar las bases imponibles negativas que se pretenden aplicar sino que establece que el sujeto pasivo únicamente debe demostrar la concordancia de las bases imponibles que pretende compensar en el ejercicio no prescrito con las consignadas en el ejercicio prescrito y ello mediante la aportación de los soportes documentales que conserve. Una vez demostrada la concordancia por parte del contribuyente, determina el Alto Tribunal que **corresponde a la Administración la carga de la prueba de acreditar, en su caso, la improcedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas**. Así lo ha

manifestado en numerosas y muy recientes sentencias (STS de 6 de noviembre de 2013, 14 de noviembre de 2013, 9 de diciembre de 2013 y 19 de diciembre de 2013), de entre las que destacamos lo siguiente:

...

En el caso que nos ocupa, esta parte aportó a la Inspección la contabilidad y soportes documentales que conservaba en la fecha de la comprobación, por lo que ha cumplido correctamente la carga que el artículo 25.3 LIS le impone y, por tanto, **es la Administración la que debió acreditar debidamente** que los datos aportados por el **Club no se ajustaban a derecho**. No obstante lo anterior, tras haber acreditado el obligado tributario la concordancia de las bases imponibles que pretende compensar en el ejercicio 2005/2006, con las consignadas en los ejercicios prescritos, 2002/2003 y 2003/2004, la Administración, en lugar de acreditar la improcedencia y cuantía de las mencionadas bases imponibles negativas, insiste reiteradamente en la necesidad de que sea el contribuyente quien acredite la deducibilidad de las mismas, invirtiendo la carga de la prueba y contrariando con ello la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo. Así, indica al respecto: *"debiendo significarse que corresponde al sujeto pasivo la carga de acreditar no sólo la realidad de un pago o gasto, sino cuando menos, su correlación con los ingresos, de cara a obtener su deducción en el Impuesto sobre Sociedades ... Por ello, y sin necesidad de ningún otro argumento, hay que resolver que la entidad no pudo deducirse con arreglo a Derecho en el ejercicio 2002/03 ese importe de 2.479.047,57€"* (página 54 AL).

La contradicción del fundamento del acuerdo de liquidación con la jurisprudencia no puede ser más clara. Mientras la AEAT sostiene que correspondía al sujeto pasivo acreditar no sólo la realidad del gasto sino todos los requisitos vinculados a su deducibilidad, el Tribunal Supremo impone a la Administración la carga de la prueba, Por tal razón, no basta el invertir la carga de la prueba (sin necesidad de ningún argumento) para negar la deducibilidad de los gastos realmente incurridos y justificados sino que se exigía de la Administración que acreditase los fundamentos jurídicos que determinan la no deducibilidad.

Por todo lo anterior, entendemos que el **Club** ha cumplido la obligación que la ley le impone de **acreditar la concordancia** de las bases imponibles negativas que pretende compensar, **debiendo ser la Inspección quien justifique la improcedencia de su aplicación y su cuantía**, circunstancia que no se ha dado en el Acuerdo de Liquidación que se recurre, por lo que dichas bases imponibles negativas deben poderse aplicar en su totalidad, resultando del todo improcedente la regularización efectuada por la Administración.

A pesar de ello, adicionalmente analizaremos a continuación la improcedencia de la regularización de cada uno de los gastos que la Inspección ha considerado como no deducibles.

Se deduce por tanto que la Entidad no niega ya, a diferencia de lo sostenido con anterioridad, las facultades comprobadoras de la Administración tributaria relativas a las bases negativas generadas en periodos prescritos, si bien reconociendo la misma, pretende limitar el alcance de esa facultad.

Por ello es necesario hacer referencia en este punto para confirmar, como así se hace, el criterio seguido por la Inspección, resolviendo las dudas ahora expresadas por la Entidad **de un lado** a la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de Febrero de 2015 (Recurso nº 3180/2013) la cual, resolviendo un asunto relativo a la comprobación no de bases negativas generadas en periodos anteriores, sino de deducciones generadas en periodos anteriores, recuerda y analiza su doctrina (manifestada entre otras en las Sentencias aducidas por la Entidad ante este Tribunal) en relación con la comprobación de aquellas bases imponibles negativas compensadas en periodos posteriores al 1 de enero de 1999, (artículo 23.5 LIS) para extender sus criterios sobre el alcance de estas comprobaciones a la comprobación de estas deducciones compensadas en periodos posteriores cuyo devengo se produzca a partir del 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor del art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 que extiende a la deducción de cuotas de anteriores ejercicios el régimen de la compensación de bases imponibles ya existente desde el citado ejercicio 1999, y dice así:

CUARTO. Sentado lo anterior, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 extiende a la deducción de cuotas de anteriores ejercicios el régimen de la compensación de bases imponibles, al señalar que *"en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales"*, debemos estar a lo que hemos declarado respecto a la interpretación del apartado 5 del art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación a las bases imponibles negativas compensadas en periodos posteriores al 1 de enero de 1999, aunque se hubieran originado con anterioridad a tal fecha, sentencias de 6 de noviembre de 2013 (rec. 4319/2011), 14 de noviembre de 2013 (rec. 4303/2011) y 9 de diciembre de 2013.

.....

Estas sentencias son recordadas en los posteriores pronunciamientos de 17 de enero y 4 de julio de 2014 (recursos 3047/2011 y 581/2013).

En definitiva, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, modificado por la ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de

2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico.

Sentencia ésta cuyo criterio sería recordado por la más reciente STS de 08-05-2015 (rec. nº. 1260/2014). Criterio también mantenido por este Tribunal Central en Rs tales como la de 02-06-2015 (RG 2305/12), por citar una de las más recientes, y en la que podemos leer, por lo que aquí interesa:

Rige en esta materia lo dispuesto en el artículo 106.4 de la Ley 58/03 a tenor del cual:

“En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales.”

Los términos “procedencia y cuantía” de la deducción generada en ejercicio prescrito, por ceñirnos al caso, se vienen interpretando por este TEAC en el sentido de que la Inspección tiene pleno derecho a comprobar: 1) si se respetó la normativa reguladora de la deducción cuando se generó el derecho a la misma en ejercicio prescrito, y 2) si la cuantía de la deducción se determinó o no de conformidad con la normativa aplicable. Y no como mera conservación de una determinada documentación, y ello en cuanto que, como se ha dicho, el referido artículo se incluye dentro de la Sección de la Ley dedicada a “la prueba” y no dentro de la Sección dedicada al cumplimiento de las obligaciones formales. Criterio éste que comparte también el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 16-02-2015 (rec. nº. 3180/2013) en la que tras hacer un repaso de previos pronunciamientos del Tribunal Supremo acerca de la referida cuestión concluye afirmando que:.....

De otro lado, forzoso es hacer mención a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que de forma expresa se hace eco de la controversia jurisprudencial en esta materia, señalando la Exposición de Motivos:

Las necesidades que tratan de ser cubiertas con el presente texto son de diversa índole, integrando modificaciones exclusivamente técnicas respecto de preceptos ya incorporados en la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, e incorporando nuevas figuras sustantivas y procedimentales para cubrir vacíos legales actualmente existentes o adaptar la norma para superar situaciones de controversia interpretativa, administrativas y jurisdiccionales, puestas de manifiesto a lo largo de estos años.

.....
La reforma incorpora **una aclaración de carácter trascendente**, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distinguo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

En relación con ello y por lo que aquí afecta la Ley 34/2015 introduce en Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, un nuevo «*Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar.*» cuyo apartado 1, obedeciendo a lo señalado en la Exposición de Motivos, incorpora la distinción entre aquel y el derecho a liquidar y así dispone :

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

Distinción esta (derecho a comprobar – derecho a liquidar) que había sido ya claramente sostenida por el TS en el debate jurisprudencial de la cuestión tanto en relación con la comprobación de bases negativas generadas en periodos prescritos aplicadas en periodos no prescritos, tal y como ya ha quedado reflejado, como en relación con el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos prescritos cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos (así pueden citarse las Sentencias del Tribunal Supremo, de 5 de febrero de 2015 (rec. nº 4075/2013), de 26 de febrero de 2015, rec. nº 4072/2013; y de 23 de marzo de 2015, rec. nº 682/20, citadas todas ellas en la resolución de este Tribunal de fecha 5 de noviembre de 2015 RG 00/05110/2012) , alcanzando la misma, esto es, la potestad comprobadora a las facultades de calificación, tal y como ha reconocido el TS en ese el debate jurisprudencial e incorpora igualmente de forma expresa el citado artículo 115 “Potestades y funciones de comprobación e investigación”:

Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

.....

Criterio nuevamente reiterado en Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de octubre de 2015, recurso nº.: 3261/2014.

Por eso se justifica lo dicho por la Ley: se aclara a nivel legal de acuerdo con los criterios reiteradamente sostenidos por el TS .

La novedad que si incorpora la Ley como tal en la materia objeto de este expediente (las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación) es el establecimiento (y ello con efectos en “los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a 12 de octubre de 2015 en los que a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación”, según lo dispuesto en la disp. trans. única.2 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y por tanto no aplicable al presente expediente), como anticipa su Exposición de motivos, de un límite temporal para llevar a efecto esa comprobación (“salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido”), y así el apartado 2 del art «Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar” determina:

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En definitiva, que es procedente comprobar, en el seno del procedimiento de comprobación e inspección de ejercicios no prescritos 2005-2006, 2006-2007 y 2007-2008, las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos, 2002-2003 y 2003-2004 aplicadas en aquéllos .

Cuarto.

Determinada la procedencia de comprobar, en el seno del procedimiento de comprobación e inspección de ejercicios no prescritos, las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos, 2002-2003 y 2003-2004, procede analizar cada una de las correcciones o ajustes practicados por la Inspección en la determinación de las citadas bases negativas.

En primer lugar ha de recordarse que la Entidad no formuló en el seno del procedimiento inspector, a diferencia de lo que si realiza ahora, manifestación alguna respecto de cada uno de dichos ajustes, efectuando además ante este Tribunal la aportación de determinados documentos .

Procede en primer lugar analizar si es fiscalmente deducible en el ejercicio 2002-2003 el gasto que por importe de 2.479.047,57 € contabilizó la Entidad en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por el concepto de “Provisión actas 96-99 - Rx...” .

Dicho gasto se corresponde con el importe del aval constituido a favor del jugador **Rx...** (en adelante **Rx...**). La entidad suscribió en 2 agosto de 2002 el aval nº. con entidad financiera para que ésta le avalara ante el jugador brasileño **Rx...** por la deuda tributaria que él pudiera tener que pagar como consecuencia de la imputación en su renta personal de las cantidades que el propio **Club** y **TV** habían satisfecho a la entidad cesionaria de tales derechos (la sociedad holandesa... **B.V.**) por la cesión de los derechos de imagen del dicho jugador, hasta la cantidad máxima de 2.479.047,57 €, según siguiente detalle:

	MÁXIMO
al Cuota de la liquidación	2.108.666,08 Euros
b) Intereses demora de la liquidación	370.301,49 Euros

Imputación realizada a **Rx...** en unas liquidaciones tributarias practicadas por la Inspección Regional de Cataluña en fecha 22 de julio de 2002 tras haberle incoado 3 Actas de disconformidad (nºs ..., ... y ...) formalizadas por el concepto de IRPF de los periodos 1997, 1998 y 1999.

Estas liquidaciones fueron confirmadas por el TEAR de Cataluña de 9 de noviembre de 2006 (RG 08/12522/2002 , RG 08/12523/2002 y RG 08/12524/2002), por el TEAC en Resolución de 12 de febrero de 2009 (RG 1637/2007), por la AN en Sentencia de 10 de marzo de 2010 (Recurso nº 68/2009) y, finalmente, por el TS en Sentencia de 28 de febrero de 2013 (rec. nº. 2773/2010), esto ultimo , según aduce la propia Entidad en su escrito de alegaciones ante este TEAC, aportando como Anexo 1 de su escrito de alegaciones el “acto de ejecución” de la citada Sentencia notificado a **Rx...**.

La Inspección, en el Fundamento de derecho Séptimo de los Actos de liquidación, motiva las razones determinantes de la regularización como gasto fiscalmente no deducible de dicho importe señalando:

.....
SÉPTIMO.- El primer ajuste que vamos a analizar es el que hemos dado en denominar <Cargo - fiscalmente deducido- de 2.479.047,57 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por “Provisión actas 96- 99 - Rx...”>; ajuste que alcanza a una posible modificación de la B.I.N. negativa procedente del ejercicio 2002/03.

Ajuste cuyos antecedentes, expuestos en los Presupuestos de Hecho 5º.4º.1, 5º.1º y también en los últimos párrafos de los 5º.4º.2 y 5º.4º.5.2, son como vamos a explicar a continuación, y nos vamos a extender porque los mismos son tremendamente importantes, elocuentes y decisivos; de suerte tal que, tras exponerlos, la procedencia de la regularización -que ya adelantamos que compartimos- vendrá de suyo.

El ciudadano brasileño **Rx...** residió durante unos años en España en los que militó en la plantilla de fútbol profesional del **Club**, donde como jugador se le conocía con el nombre de **Rx...**

Tal y como consta en la sentencia de la A.N. de 10 de marzo de 2010 (Rec. nº. 68/2009) atinente a la materia, y que es el <Anexo E7.TIF> a la <Dil. nº. 37.2 CD Anexos Dil. Sociedades> del expediente electrónico;

durante esos años –o temporadas futbolísticas si se prefiere- el **Club** retribuyó los servicios de **Rx...** , al menos, por tres vías:

- En parte, directamente, como rendimientos del trabajo; rendimientos que sometió al sistema de retenciones en la fuente vigente aquellos años.
- En otra parte, indirectamente, abonándole directamente el **Club** a la sociedad holandesa **I... B.V.**, que era la que tenía los derechos de imagen de dicho jugador, determinadas cantidades.
- Y en otra parte, aún más indirecta, haciendo que la **TV**, en lugar de hacerlo al **Club** , satisficiera otras cantidades a aquella sociedad holandesa **I... B.V.**. El para qué eso se hizo así salta a la vista; pero no lo ponemos negro sobre blanco, para que no se nos tache de que resolvemos a partir de elucubraciones.

El caso es que, en relación a las rentas directas e indirectas que **Rx...** percibió por ser jugador del **Club** en aquellos años, la Inspección entendió, y esto sí que está acreditado en el expediente, que ni el **Club** como pagador de las rentas correspondientes ni el propio jugador habían cumplido debidamente con sus obligaciones fiscales. Y por ello:

-- La, entonces, O.N.I. dictó a cargo del **Club** una liquidación tributaria dimanante del acta A02 nº. ..., que fue notificada a la entidad el 30 de julio de 2002, y girada a cargo del **Club** en su calidad de responsable solidario como pagador de las rentas sujetas al Impuesto sobre Sociedades-Obligación Real que satisfizo la sociedad holandesa **I... B.V.** (que era la que tenía los derechos de imagen del jugador **Rx...** y también los de **Sx...**) durante los años 1997 y 1998.

-- La, entonces, O.N.I. dictó a cargo del **Club** una liquidación tributaria dimanante del acta A02 nº. ..., que fue notificada a la entidad el 30 de julio de 2002, y girada a cargo del **Club** en relación a su Obligación tributaria de Retener e ingresar a cuenta del I.R.P.F. los rendimientos y profesionales de los años 1998 y 1999; siendo el jugador de fútbol **Rx...** uno de los perceptores a los que la entidad había retenido insuficientemente, y cuyas retenciones fueron regularizadas con aquel acto de liquidación (en cuyo Presupuesto de Hecho 9º se utilizó como ejemplo a **Rx...**).

-- La Inspección Regional de Cataluña dictó a cargo de **Rx...** tres liquidaciones tributarias, que le notificó el **22 de julio de 2002**, dimanantes de tres actas de disconformidad relativas a la tributación de D. **Rx...** (**Rx...**) por el I.R.P.F. de los años 1997, 1998 y 1999; con las que le exigió la tributación por el I.R.P.F. ordinario -obligación personal- que entendió que él, como persona física residente en España, había omitido.

Omisión que había consistido en no tributar por las cantidades que indirectamente recibió (pues lo hizo a través de la entidad **I... B.V.**) por ceder sus derechos de imagen al **Club**. **Rx...** impugnó aquellos actos de liquidación, y el actuario señala -todo lo que así puede constatarse examinando la documentación obrante en el <Anexo E5.pdf> a la <Dil. nº. 38.2 CD Anexos Dil. Sociedades> del expediente electrónico- que ni en aquellas actas incoadas a **Rx...** como persona física, ni en los procedimientos administrativos y judiciales vinculados a las mismas figura como parte el **Club**, **Rx...** ha perdido, de momento, sus impugnaciones frente a esos actos de liquidación en el T.E.A.C. y en la A.N. (sentencia de 10 de mayo de 2010), sentencia que, al día de hoy, está recurrida en casación ante el T.S. pendiente de fallo.

Tras que la Inspección Regional de Cataluña dictara a cargo de **Rx...** aquellas tres liquidaciones tributarias, el **Club** suscribió en **agosto de 2002** el aval nº. ... con La **Entidad Financiera Nº1**, para que ésta le avalara ante **Rx...** por la deuda tributaria que él pudiera tener que pagar como consecuencia de tales liquidaciones hasta la cantidad máxima de 2.479.047,57 €.

Y luego en aquel ejercicio 2002/03 cargó ese mismo importe de 2.479.047,57 € en la cuenta 6789001 - Gastos extraordinarios por Provisión actas 96-99 - **Rx...**;gasto contable de 2.479.047,57 € que se dedujo fiscalmente.

El actuario entiende que la entidad no pudo deducirse fiscalmente con arreglo a Derecho ese importe de 2.479.047,57 € en el ejercicio 2002/03, lo que motiva -y resumimos del Presupuestos de Hecho 6º.4º.1- con los dos grandes argumentos siguientes:

Primero.- Como todos los gastos relacionados con este tema se refieren a unas liquidaciones tributarias (cuotas e intereses de demora) giradas a una persona física (**Rx...**) por su renta personal; no habiendo aportado la entidad, en ningún momento del procedimiento, documentación alguna que justificara que ella (el **Club**) estuviera obligada a asumir las obligaciones fiscales incumplidas por ese jugador; el actuario entiende que el **Club** es ajeno a tal contingencia, por lo que no puede deducirse cantidad alguna en razón de la misma.

E indica que el **Club** no figura ni en las actas incoadas, ni en los procedimientos administrativos y judiciales vinculados a las mismas.

Además, señala que las contingencias tributarias surgidas en sede del **Club** (las propias del **Club**) por las rentas que satisfizo a **Rx...**, ya le fueron a ella exigidas con las regularizaciones dimanantes de las actas de

disconformidad nºs: ... (incoada al **Club** en su condición de responsable solidario de la deuda tributaria correspondiente a la entidad no residente I... B.V por el Impuesto sobre Sociedades-Obligación Real de los períodos de 1997 y 1998) y ... (incoada al **Club** en relación a su Obligación de Retener e ingresar a cuenta sobre los Rendimientos del trabajo y actividades profesionales de los períodos de 1998 y 1999).

Y por ello niega la deducibilidad de todos los gastos procedentes o fruto de tales liquidaciones tributarias giradas en su día a **Rx...**:

< Al no haberse acreditado la realidad de la obligación contraída y en atención a lo dispuesto en los artículos 106.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (según redacción original) y 14.1 y 139. 1 y 2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades no puede admitirse su deducibilidad. >

Y segundo.- Que ni siquiera el pago de tales liquidaciones tributarias a cargo de **Rx...** es al día de hoy un hecho cierto, pues no consta la existencia de sentencia o resolución firme sobre tales liquidaciones; que sería, lo que según el aval suscrito, determinaría su exigibilidad al **Club**.

Con lo que su deducibilidad, a su juicio, no podría venir ni de la mano de considerar tal partida como una "provisión para riesgos y gastos" del art. 13 de la Ley43/1995; argumento que -indica- ha sido ratificado por el T.S. (sentencia de 7 de octubre de 2010), la A.N. (sentencias de 10 de junio de 2009 y 26 de enero de 2011) y la D.G.T. (contestaciones a las Consultas nº: **XXXX/1997** de 23 de diciembre, **XXXX/2003** de 30 de diciembre, **VXXXX/2005** de 6 de mayo, y **XXX/2002** de 20 de mayo).

Mientras que, por su parte, **la entidad** nada dice de este ajuste en concreto -como nada lo ha dicho de ninguno otro- en su escrito de alegaciones.

Ya hemos dicho al principio que, con la simple exposición de los antecedentes, la procedencia de la regularización iba a venir de suyo.

Y es que visto lo expuesto, el **Club** asumió hacerse cargo de una obligación que no le correspondía: satisfacer la deuda tributaria de aquellas tres liquidaciones dictadas por la Inspección Regional de Cataluña a cargo de **Rx...**, atinentes a su tributación por el I.R.P.F. (obligación personal).

Obligación personal de D. **Rx...** (**Rx...**) en la que el **Club** no tenía ni arte ni parte.

Comportamiento, ése de hacerse cargo libérrimamente de una obligación ajena de 2.479.047,57 €, que no cabe calificar sino de "*liberalidad*"; lo que hizo que tal asunción en el ejercicio 2002/2003 fuera fiscalmente no deducible en atención de lo que entonces disponía el apartado 1.e) del art. 14 "Gastos no deducibles" de la Ley 43/1995, según el que:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra 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.

Porque, para que así no fuera, para que pudiera entenderse que no se trató de una tal, sino que el **Club** asumió aquella obligación porque estaba obligado a ello, es de la entidad -ex. arts. 114.1 de la Ley 230/1963 y 105.1 de la Ley 58/2003- la carga de probar que efectivamente fue así.

Prueba que, a la vista de lo que en el expediente consta, la entidad no es que no haya realizado, sino que ni tan siquiera ha intentado.

En tal sentido, sobre la obligación que pesa sobre las entidades de justificar que sus gastos están correlacionados con sus ingresos, correlación que decae en el caso de las liberalidades, reproducimos lo dicho por el T.S. en una reciente sentencia de 28 de septiembre de 2012 (Rec. de casación nº. 6508/2009)interpuesto por una entidad químico farmacéutica (términos que forman parte de su denominación social), en la que el T.S. ha vertido los criterios siguientes:

<< QUINTO.- El primer motivo tiene por objeto denunciar la infracción de los artículos 10.3 y 14.1 e) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como de la jurisprudencia aplicable (se citan las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1997, 27 de noviembre de 2001, 5 de marzo de 2004, 3 de junio de 2004, 12 de diciembre de 2007 y 6 de febrero de 2008).

Sostiene la entidad recurrente que la Sentencia de instancia es contraria a la Ley y al Derecho, ya que la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al caso que nos ocupa en atención a los ejercicios regularizados, no sólo eliminó el requisito de la necesidad del gasto a efectos de su deducibilidad fiscal, sino que además contempló expresamente en su artículo 14.1.e) la deducibilidad de tres supuestos de gastos que

específica y, en todo caso, además, todo gasto que calificado como donativo o liberalidad se halle correlacionado con los ingresos. En consecuencia, para la parte recurrente bastaría que una operación estuviera documentalmente justificada mediante las oportunas facturas y correctamente contabilizada, para presumir que la misma se encuentra correlacionada con los ingresos.

La entidad actora centra la crítica a la sentencia de instancia en su defectuosa comprensión de lo dispuesto en el artículo 14.1.e) de la Ley 43/1995, que establece "1.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: ... e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra 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 ...".

Pero lo que constituye la "ratio decidendi" de la sentencia impugnada no es lo que se dice en el motivo, sino una cuestión estrictamente probatoria, lo que se infiere del siguiente texto:

<<En el supuesto que nos ocupa, la Inspección rechazó la deducibilidad de tales gastos, postura confirmada por el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución que se revisa, por considerar que la entidad a pesar de los requerimientos de la Inspección en tal sentido, no aportó la documentación necesaria para acreditar la correlación de los controvertidos gastos con los ingresos declarados. De forma que, no habiendo aportado la interesada a la Inspección documentación alguna que probara dicha circunstancia y en definitiva, ante la ausencia de los documentos que reflejaran correctamente la finalidad del gasto y su directa relación con la obtención del beneficio, debe concluirse que, de acuerdo con lo razonado y conforme a lo dispuesto en el artículo 114-1 de la Ley General Tributaria, dicha realidad no ha quedado acreditada por la interesada.

Este Tribunal ha declarado en reiteradas ocasiones que no es suficiente, a los efectos de la deducibilidad de un gasto, el hecho de su contabilización y documentación mediante la aportación de factura, sino que la norma fiscal exige la realidad de la prestación y la necesidad del gasto, en íntima relación con la obtención de los ingresos. La situación que se plantea en el presente litigio surge porque la Inspección no consideró probada la efectiva prestación de los servicios, y ante dicha circunstancia la Sala considera que no es suficientemente expresiva y detallada la demanda para destruir a su favor la presunción "iuris tantum" a que remite la aplicación en el procedimiento administrativo de las reglas sobre la carga de la prueba.

Por ello no se comparte por la Sala el criterio de la actora que considera que es la Administración quien debe probar que dichos gastos constituyen una liberalidad, mencionando simplemente que resulta indiscutible que junto a lo que podrían ser retribuciones en especie a empleados o gastos de funcionamiento de la empresa (convenciones, seminarios) existen atenciones a clientes que no pueden tener otro motivo que mantener o aumentar la clientela, lo que determina la deducibilidad del gasto.

En resumen, y como sea la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

(...) >>.

Planteado así el problema discutido, es clara la necesidad de desestimar el motivo, pues es indudable la naturaleza probatoria de la cuestión resuelta, al estar éstas excluidas del recurso de casación, salvo que se ataquen las conclusiones obtenidas mediante el motivo de casación oportuno, alegando como infringidas normas probatorias, lo que no se ha hecho, en este concreto motivo, cuestión que sin embargo es aflorada en el segundo.

SEXTO.- En el segundo motivo se sostiene la infracción de los artículos 105.1 y 106.1 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de los artículos 114 y 115 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, al considerar que la sentencia no ha aplicado debidamente las normas reguladoras de la prueba de los hechos con trascendencia tributaria respecto de la deducibilidad de los gastos contabilizados a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

A su juicio, no existe debate alguno sobre la prueba de los hechos relevantes en el presente caso; los gastos son ciertos, están facturados, contabilizados y declarados.

Por ello, la exigencia de la Administración, refrendada por la Sala de instancia, de que por parte de la entidad recurrente se probara que dichos gastos no constituían una liberalidad resulta inútil e incorrecta, pues por un lado la LIS considera gasto fiscalmente deducible las liberalidades consistentes en relaciones públicas con

clientes y en atenciones usuales al personal y por otro porque una sociedad mercantil no incurre en tales gastos si no es para obtener mas ingresos.

Como ha quedado expuesto al resolver el primer motivo, la Sala de instancia, conforme a lo establecido en el artículo 114 de la LGT 1963, consideró que la carga probatoria tendente a acreditar que los gastos controvertidos no constituyan una liberalidad recae en la entidad recurrente, pues en definitiva, es la que debe justificar que aquellos no son susceptibles de ser calificados como mera liberalidad, cualidad que es atribuida por la Administración, precisamente ante la ausencia de prueba en contrario aportada por la entidad recurrente.

En efecto, frente a la tesis de la parte recurrente, que entiende que estando acreditado que los gastos están facturados, contabilizados y declarados y por ello ciertos, y puesto que la Administración cuestionó la efectividad de los mismos, a la vista de la falta de aportación a la Inspección por parte de la entidad de la documentación necesaria para acreditar la correlación de los controvertidos gastos con los ingresos declarados a fin de avalar la deducibilidad de los mismos, hay que reconocer que la Sala mantiene que la prueba aportada no era suficiente para demostrar la finalidad del gasto y su directa relación con la obtención de beneficio, valoración a la que ha de estarse al encontrarnos ante una cuestión de índole probatoria, no susceptible de revisarse en casación, fuera de los supuestos extraordinarios en que así se admite por nuestra jurisprudencia, lo que no es el caso, debiendo significarse que corresponde al sujeto pasivo la carga de acreditar no sólo la realidad de un pago o gasto, sino cuando menos, su correlación con los ingresos, de cara a obtener su deducción en el Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, se rechaza el motivo. >>

Por ello, y sin necesidad de ningún otro argumento, hay que resolver que la entidad no pudo deducirse con arreglo a Derecho en el ejercicio 2002/03 ese importe de 2.479.047,57 €. Importe que ha de aumentar por esa misma cuantía la base imponible de aquel ejercicio, minorando el importe negativo de la misma que se declaró.

Y todo ello, para el supuesto de que, al final, **Rx...** tenga que pagar al Tesoro el importe de aquella liquidación; porque no nos hemos situado en la hipótesis de que **Rx...** vea resuelto a su favor el recurso de casación que tiene interpuesto ante el T.S. relativo a la impugnación (de momento desestimatoria: A.N. y T.E.A.C) de aquellas liquidaciones que le giró la Inspección Regional de Cataluña en julio de 2002; lo que supondría que nada tendría que pagarle al fisco, con lo que el **Club** nada tendría que pagarle a él (a **Rx...**).

Porque en esta segunda hipótesis, estaríamos ante el colmo de que la entidad (el **Club**) se habría deducido el importe de un quebranto que no habría llegado a tener efectivamente nunca. Y recordamos lo que hemos dicho en el Fundamento de Derecho quinto de lo chusco que resultaría que una sociedad pretendiera deducirse fiscalmente la amortización de un edificio cuando sólo tiene un solar en el que no ha puesto ni un ladrillo.

Frente a ello, la Entidad en su reclamación económica administrativa aduce por vez primera (*"Segunda.- Procedencia de la deducción de los gastos derivados del pago de las actas de Rx..."*) dado que nada alegó ante la Inspección, que dichas cuantías son un **"gasto de personal"**, que derivan de una obligación contractual con el jugador, obligación que dice acreditar, tras manifestar que *"lo cierto es que el Club sí estaba obligado al pago de la mencionada cantidad, puesto que se había obligado a ello con el jugador de forma contractual. Por su antigüedad, la entidad no conserva el acuerdo firmado entre ambas partes, no obstante, sí ha podido recabarse y se aporta al presente procedimiento diversos documentos en los que se hace referencia al mismo"*, también por vez primera en sede de este Tribunal, mediante la aportación de Acta de la Sesión de la Junta Directiva del **Club** del día 25 de marzo de 2003 (anexo nº 2) y sendos correos electrónicos, uno de fecha 2 de abril de 2007, *"entre varios empleados del Club"*, y otro fecha de 7 de abril de 2010 *"entre empleados del Club y el abogado encargado de preparar los recursos informa al Club del estado del procedimiento"* (anexo nº 3 y 4), añadiendo:

Los mencionados documentos prueban la existencia de una obligación contractual entre el **Club** y el jugador, mediante el cual el **Club** se obliga a evitar cualquier perjuicio económico al jugador derivado de la inspección tributaria y a asumir el pago de las cantidades que le sean reclamadas, obligación lógica si se tiene en cuenta que, como sostiene la Inspección en las Actas de etenciones pero obvia aquí, los salarios de los jugadores suelen establecerse netos de impuestos.

En consecuencia, de acuerdo con el Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que establece que se consideran gastos de personal las *"retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen"*, y el artículo 16.1 LIRPF, *"Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias a en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal a de la relación laboral a estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas"*, el pago de dichas cantidades constituye una retribución para el jugador, puesto que es satisfecha por su empleador y, por tanto, un gasto de personal para el **Club** y un rendimiento del trabajo para el jugador. Cuando menos, se trataría de una provisión para responsabilidades plenamente deducible.

En consecuencia, el gasto contabilizado no puede ser considerado una liberalidad, como dice la Inspección, sino un gasto de personal o una provisión por responsabilidades, ambos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. En este sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de diciembre de 2013, en la que reproduce la argumentación de la sentencia de 9 de febrero de 2012 del mismo tribunal:

.....
De acuerdo con lo anterior, queda acreditada la deducibilidad del gasto puesto que se trata de una obligación contractual y que si la entidad pactó con el jugador la asunción de dicha obligación es obvio que con ello pretendía facilitar la obtención de ingresos y, especialmente, evitar un perjuicio económico y social para el **Club**. Debemos recordar que la "necesidad" del gasto para su deducción es un criterio que quedó resuelto hace tiempo y así lo recuerda el Tribunal Superior de Cataluña en su sentencia de 25 de junio de 2008 en la que concluye:

.....
Anticipa ya este Tribunal que no comparte lo aducido por la Entidad de acuerdo con lo que se expone a continuación :

En primer lugar, recordando que el artículo 10.3 de la LIS dispone que *"En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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"*, debe analizarse si el gasto contabilizado por la Entidad en la cuenta 6789001 "Gastos extraordinarios" por el concepto de "Provisión actas 96-99 - Rx...", es un gasto correctamente contabilizado y si, además, es fiscalmente admisible o, por el contrario, si la norma fiscal contiene alguna disposición que niegue su deducibilidad.

Desde la perspectiva contable, de acuerdo con los documentos aportados, la Entidad contabilizó, en aplicación del principio de prudencia (*Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos, se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.*) y del Principio de correlación de ingresos y gastos (*El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa*), una **Provisión por responsabilidades correspondientes a Gastos extraordinarios**, tal y como el PGC define a estos en su Tercera parte, Definiciones y relaciones contables, Grupo 6 Compras y gastos 67. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales, 678. Gastos extraordinarios:

Pérdidas y gastos de cuantía significativa, que no deban considerarse periódicos al evaluar los resultados futuros de la empresa.

Como regla general una pérdida o gasto se considerará como partida extraordinaria únicamente si se origina por hechos o transacciones que, teniendo en cuenta el sector de actividad en que opera la empresa, cumplen las dos condiciones siguientes:

- *Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y*
- *No se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia.*

A título indicativo, se señalan los siguientes: Los producidos por inundaciones, incendios y otros accidentes; costes de una oferta pública de compra de acciones sin éxito; sanciones y multas fiscales o penales.

Si bien la norma contable obliga a la Entidad al registro de tal provisión, ello no significa que la misma sea fiscalmente deducible en cuanto que la norma fiscal en , el artículo 13 del la Ley 43/1995^[3], del Impuesto sobre Sociedades, establece:

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

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

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

Desde el punto de vista mercantil y contable el principio de prudencia y “*principio de correlación de ingresos y gastos*” obligan a recoger en el Balance todos los riesgos previsibles o pérdidas eventuales, aunque no guarden relación con la actividad de la Entidad .

Ahora bien, desde el punto de vista fiscal, el artículo 13 de la Ley del Impuesto viene a delimitar con criterios objetivos la deducibilidad o no de determinadas provisiones para riesgos y gastos.

El principio general es que no son deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales y gastos o deudas probables.

Ahora bien, cuando se trate de hechos producidos y no solo probables a fin de un ejercicio, que correspondan a un riesgo cierto, se admite como regla general su deducibilidad. Es decir, ha de existir el litigio o existir la obligación correspondiente si bien el importe del pago derivado de la misma no está determinado.

En el presente caso si bien **existe un litigio**, este se refiere a la persona física del jugador **Rx...** por su IRPF 1997 a 1999 y a la AEAT .

De ahí que como señala la Inspección (con cita expresa de la Consulta Vinculante nº: **VXXXX/2005** de fecha 6 de mayo 2005) el criterio de la DGT (reiterando el ya formulado Consulta nº **XXXX/2001** de 17 diciembre 2001), criterio que es compartido por este Tribunal, es que el artículo 13. 2 a) de la Ley del Impuesto exige para que la provisión sea deducible por razón de un litigio que el interesado sea parte activa del mismo, esto es, legitimado para recurrir y no meramente afectado.

Consulta Vinculante nº: **VXXXX/2005** de fecha 6 de mayo 2005:

Por otra parte, se señala en el escrito de consulta que las actas que dieron lugar a la devolución descrita han sido recurridas. Dado que nos estamos refiriendo a unas actas incoadas a la entidad que tributó como transparente, será ésta y no la consultante la que las habrá recurrido como legitimada para ello y por tanto, la que en su caso, si concurrieran las circunstancias podría dotar una provisión para riesgos y gastos en su caso deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ya que el artículo 13.2 a) del TRLIS permite la deducibilidad de «*las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida*». Por lo tanto, si bien la consultante puede resultar afectada por un litigio en curso no tiene la consideración de parte activa en el mismo por lo que aunque la resolución del procedimiento puede tener consecuencias para la misma, no cabe encuadrar esta posibilidad en el ámbito de aplicación de la provisión señalada

Consulta nº **XXXX/2001** de 17 diciembre 2001 :

De acuerdo con el artículo transcrito, la regla general que se establece es que las estimaciones de gastos no constituyen gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, sí que resultan deducibles las provisiones procedentes de litigios en curso. Pero estos litigios deben ser litigios en los que el interesado sea parte activa de los mismos, y no como ocurre en el caso de la consultante, mero afectado, pero no interviniente en el litigio, que se produce entre el Gobierno y la Comunidad Autónoma.

Esto supone, por lo tanto, que la letra a) del apartado 2 del artículo 13 no es de aplicación para el caso concreto que nos ocupa.

Por lo tanto, la situación en que se encuentra la entidad consultante, es la prevista en el apartado 1 del artículo 13, no siendo deducible fiscalmente la provisión dotada.

De entenderse que las responsabilidades que la Entidad pretende cubrir deriven de indemnizaciones o pagos pendientes **debidamente justificados** cuya cuantía no esté definitivamente establecida, es necesario, como señala la Inspección (con cita entre otras de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010 Rec. n.º 7640/2005 y de la Consulta de la DGT nº **XXXX/2003** de 30 de diciembre de 2003), para que la provisión dotada en el ejercicio 2002/2003 resulte fiscalmente deducible por aplicación del citado artículo 13.2 a), que concurra la certeza y no la mera posibilidad de la indemnización o pago pendiente, lo que en este caso no concurre.

El TRIBUNAL SUPREMO señala:

* en Sentencia de 23 de abril de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo rec. n.º 4185/2012:

En esta línea apuntada por la parte recurrente es de hacer notar que el artículo 13.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , establece que no son deducibles «*las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables*».

Pero por aplicación del mandato legal transcrito, las dotaciones a la provisión para riesgos y gastos no serán fiscalmente deducibles de manera plena, sin perjuicio de que si lo serán, en principio, los gastos y quebrantos provisionados cuando efectivamente se materialicen. En definitiva, el artículo 13.1 de la Ley 43/1995 no excluye la deducción en bloque de las dotaciones a las provisiones para riesgos y gastos, sino sólo aquellas que tienen por objeto las pérdidas calificables de eventuales y los gastos y deudas calificables de probables, así como las fundadas en riesgos previsibles. Por tanto sí serán fiscalmente deducibles las dotaciones respecto de **pérdidas y gastos ciertos** pero que, por no estar exactamente cuantificados, no puedan tener como contrapartida una cuenta de pasivo. En consecuencia, es decisivo para calificar a efectos fiscales, la dotación la característica de certeza. Y debe entenderse que un gasto o una pérdida son ciertos cuando se ha producido el hecho que origina el gasto o la pérdida, y, por el contrario, **no serán ciertos cuando sólo existe un riesgo**. De acuerdo con lo expuesto, las dotaciones que están fundadas en la presencia de un hecho determinante de una pérdida o de un gasto, de un quebranto patrimonial ampliamente hablando, si serán fiscalmente deducibles.
· en Sentencia de 21 de mayo de 2015 Sala de lo Contencioso-Administrativo rec. n.º 2167/2013,;

SÉPTIMO. La Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 13 que:

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

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

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

El Plan General de Contabilidad en la cuenta 142 define la "Provisión para responsabilidades", como el importe estimado para hacer frente a responsabilidades, probables o ciertas, procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada, como es el caso de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

De la letra a) del artículo 13, de la Ley se deduce que son dos las condiciones para que la dotación a la provisión para responsabilidades sea deducible:

a) Se exige que el quebranto que fundamente la provisión sea cierto por una obligación o un pago pendiente, cuya cuantía no esté definitivamente determinada, o cuando menos, posible, por un litigio en curso. Cuando existe un proceso judicial, cuyo objeto sea la reclamación al sujeto pasivo de una determinada cantidad, existe la posibilidad de un quebranto caso de producirse una sentencia condenatoria. Fuera de este supuesto se exige que exista una obligación a cargo de la entidad con anterioridad a la fecha del cierre del ejercicio, pero de cuantía indeterminada. Y esa iliquidez de la deuda provoca que no se pueda reconocer la obligación como tal, exigiéndose que se efectúe la dotación.

b) Se exige que dicho importe esté debidamente justificado, sin que baste su mera contabilización.

En la resolución recurrida, el TEAC, conforme con el criterio de la Inspección, entiende que la pérdida contabilizada en el ejercicio 1998 y 1999 no es fiscalmente deducible *"en dichos periodos al tratarse de una dotación para riesgos y gastos que cubre un riesgo previsible o una pérdida eventual o probable, pues no es hasta el periodo 2000 cuando la responsabilidad es objeto de un litigio, al ser presentada la demanda por la parte compradora el 13 de marzo de 2000, o cuando el pago o la indemnización se encuentra debidamente justificada, es decir, cuando el Juzgado de Primera Instancia nº 4 de Alicante dicta Sentencia el 7 de diciembre de 2000 declarando el derecho de la parte compradora a resolver el contrato de compraventa, a recuperar la titularidad de las acciones vendidas y a hacer suyas las cantidades entregadas a cuenta del precio de la compraventa", por lo que "sería en dicho período en el que procedería valorar la citada pérdida..."*.

.....

En el supuesto que se enjuicia, la Sala comparte la calificación, a los efectos fiscales que se examinan, efectuada por la Administración atinente a que no nos encontramos ante una pérdida extraordinaria fiscalmente deducible en el ejercicio 1999, sino ante una dotación para riesgos y gastos que cubre una pérdida eventual o probable que no llega a producirse hasta el ejercicio 2000, siendo en dicho ejercicio en donde deberá, en su caso, examinarse si dicha pérdida resulta o no deducible.

En efecto, tal y como sostuvo la Inspección desde el inicio, es incorrecta la calificación y el registro contable de los hechos descritos como **pérdida extraordinaria irreversible** en el ejercicio 1999, siendo así que su

adecuado registro contable debe ser el de una dotación a la provisión para riesgos y gastos, estimativa del riesgo derivado de las indemnizaciones por incumplimiento, no produciéndose la pérdida irreversible hasta que no se resolvió el contrato por sentencia judicial.

El concepto de "provisión" es diferente al de la "previsión" que pueda realizar la sociedad. Reiteradamente ha expuesto la Sala que la diferencia viene marcada, en parte, por el origen de la relación jurídica que motiva la "dotación" o la "previsión", pues en el primer caso, la relación jurídica se establece con un "tercero" y está reconocida jurídicamente, mientras que en el segundo caso, el origen del compromiso tiene causa en la propia voluntad de la sociedad, a extramuros de la realidad jurídica u obligacional reconocida y actual.

Por ello, en la "provisión por responsabilidades", se realiza una "estimación", al no estar fijada la cuantía de la obligación contraída (quedando condicionada a su determinación); mientras que en las "previsiones" la sociedad practica la dotación en vistas a un "futuro", pretendiendo cubrir "anticipadamente" "deudas futuras", ni nacidas, ni exigidas.

Pues bien, **en el caso que nos ocupa, no se produjo la pérdida irreversible hasta que no se resolvió el contrato de compraventa de acciones por sentencia judicial firme**, lo que tuvo lugar en el ejercicio 2000, pero no en el ejercicio 1999 examinado, de tal forma que lo que hizo la sociedad recurrente fue cargar anticipadamente a resultados una pérdida eventual futura, por muy probable que ésta fuera, de tal forma que lo que constituye es una "previsión" no deducible.

En el presente caso no concurre en el periodo 2002/2003 en que se contabilizó la provisión el hecho cierto determinante de la responsabilidad que pretende ser cubierta .

Y ello es así , de un lado porque la Entidad **no acreditó** ante la Inspección (ni ante este Tribunal como más adelante se expondrá), la obligación contractual que manifiesta justifica el gasto de personal que, a su entender, conforme a lo ahora manifestado, cubre la citada provisión.

Por el contrario, el hecho determinante de su responsabilidad es un hecho futuro (sentencia o resolución administrativa firme), sometido además a determinados requisitos^[4], según se deduce del aval aportado por la Entidad y de en el que se señala:

AVALA

Solidariamente al **Club** con domicilio en ..., ante D. **Rx...**, por las cantidades que deba pagar en concepto de imputación en la renta personal de las cantidades abonadas por el **Club** y **"TV"** por la cesión de los derechos de imagen del jugador a la entidad cesionaria de dichos derechos, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2°. Tres de la Ley 13/1996 y en el artículo 76 de la Ley 40/98 del IRPF, al considerar la Agencia Tributaria que los pagos efectuados por **"TV"** a la sociedad **"I... BY"**, cesionaria de los derechos de imagen del contribuyente compartidos (en cotitularidad) con el **Club**, han sido, efectuados a todos los efectos por cuenta del propio **Club**, y sólo en la medida en que la deuda tributaria garantizada se derive de estos conceptos, tal como queda reflejado en las Actas números ..., ... Y ..., liquidadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, hasta la cantidad máxima de DOS MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL CUARENTA Y SIETE CON CINCUENTA Y SIETE EUROS (2.479.047,57 .- Euros), según se detalla a continuación:

	MÁXIMO
al Cuota de la liquidación	2.108.666,08 Euros
b) Intereses demora de la liquidación	370.301,49 Euros

El presente Aval garantiza, hasta el importe máximo antes mencionado, únicamente **las cantidades que corresponda pagar en virtud de sentencia o resolución administrativa firme**, que correspondan exclusivamente a la imputación a la renta del jugador con relación a los importes pagados por el **Club** y **"TV"** a la sociedad o sociedades tenedoras del derecho de imagen del jugador D. **Rx...**, y no otros conceptos que puedan incluirse en la resolución o fallo.

Las obligaciones garantizadas por el presente aval estan sujetas al cumplimiento de las siguientes **condiciones para su efectividad**:

1) El otorgamiento por parte de O. **Rx...**, de un poder irrevocable y suficiente a las personas designadas por el **Club** para que puedan recurrir las liquidaciones hasta su anulación o firmeza definitiva. Caso de que D. **Rx...** revocase el poder dejará de tener efectividad alguna el presente Aval, ya que es requisito esencial que los Abogados designados por el **Club** lleven la dirección letrada del tema.

2) la demostración fehaciente, mediante documento público (escritura pública, acta notarial de manifestaciones, resolución judicial, resoluciones administrativas derivadas de la actuación inspectora de la Hacienda Pública u otros), de la cesión de derechos de imagen del jugador **Rx...** a favor de la sociedad **"I... BV"**.

3) El jugador D. **Rx...** se obliga a entregar todos los documentos necesarios que para el buen desarrollo del procedimiento administrativo o judicial le pueda solicitar el **Club**. Asimismo se obliga a informar al **Club** de toda notificación que la Administración Tributaria le realice, así como de cualquier otra comunicación, notificación o información que de cualquier organismo oficial reciba con relación él la deuda tributaria garantizada por el presente aval, o que esté relacionada con dicha inspección

Para la información y entrega de documentación que el **Club** tenga que recibir del jugador, con relación al expediente incoado, éste lo realizará a través de Burofax, en el termino de 72 horas siguientes a su petición por el **Club**, o de la notificación que le haya efectuado la Administración Tributaria u organismo que corresponda.

El presente Aval quedará depositado en la Entidad Financiera Nº2 en la Sucursal 2397 cuya Entidad dará un recibo a favor de D. **Rx...** del depósito del Aval efectuado. Esta Sucursal (2397) queda expresamente facultada para facilitar a petición del **Club**, duplicado del mencionado recibo de depósito, del Aval.

Para la ejecución del presente Aval, el Beneficiario del mismo **deberá aportar** copia compulsada o testimonio notarial de **la sentencia o resolución firme**, así como documento original emitido por el **Club** acreditativo de haberse cumplido las condiciones de efectividad de las obligaciones garantizadas por el presente Aval. Este último documento deberá ser emitido por el **Club** en el plazo de los quince días siguientes a la fecha en que haya tenido conocimiento por notificación fehaciente de haber recaído sentencia o resolución firme y haya sido requerido para ello por parte de D. **Rx...**

Transcurrido el referido plazo de quince días sin que se haya emitido el documento, deberán entenderse cumplidas las citadas condiciones. En todo caso, para el inicio del cómputo de este plazo será requisito imprescindible que en ese momento exista Junta Directiva del **Club** legalmente constituida, en caso contrario, el mencionado plazo comenzará a contar a partir de la fecha en que la Junta se constituyese legalmente.

La **Entidad Financiera Nº2**, abonará al jugador en su cuenta n.....las cantidades que le fueran exigibles por la imputación en su renta personal de las cantidades abonadas por el **Club** y **"TV"** por la cesión de los derechos de imagen del jugador a la entidad o entidades cesionarias de dichos derechos, hasta el máximo garantizado por el presente Aval, en el transcurso de los siguientes 7 días hábiles a la entrega por parte del jugador de los documentos a que se refiere el párrafo anterior.

El presente aval quedará vencido una vez transcurrido el plazo de 4 meses **desde la fecha de la sentencia, fallo o resolución firme que determine las cantidades a pagar** por D. **Rx...** por los conceptos garantizados por el presente Aval. En consecuencia, La **Entidad Financiera Nº2** no estará obligada al pago de cantidad alguna en relación con el mismo, cuando la reclamación del pago de las cantidades garantizadas se realice con posterioridad al vencimiento del plazo de 4 meses antes indicado.

Este aval durante su vigencia no podrá ser bajo ningún concepto cedido, transmitido o endosado a terceros, ya sea total o parcialmente.

El presente aval ha sido inscrito, en esta fecha, en el Registro Especial de Avaluos con el número ...

De ello se deduce que no resulta deducible en el periodo 2002/2003 la citada provisión en aplicación del citado artículo 13.1 de la LIS, lo que debió reflejar la Entidad al tiempo de presentar la declaración por tal periodo llevando a efecto el pertinente ajuste extracontable para determinar la Base imponible.

Pero además de ello, ya sea en el periodo 2002/2003 como pretende la Entidad o, en su caso, sea en el periodo de 2013 en que se produce a juicio de este Tribunal el hecho cierto determinante de la pretendida responsabilidad (la Entidad sólo aporta en su escrito de alegaciones ante este TEAC, aportando como Anexo 1 de su escrito de alegaciones el "acto de ejecución" de fecha 10 de abril de 2013, de la citada Sentencia notificado a **Rx...**), tal y como ha señalado este TEAC en Resolución de 28 de mayo 2009 (R.G.: 3622/08 y 5826/08) [confirmada por Sentencia de la AN de fecha 26 de abril de 2012 nº de Recurso: 295/2009] para que la provisión sea fiscalmente deducible es necesario que la contingencia que cubre corresponda a un gasto que es fiscalmente deducible en el Impuesto sobre sociedades. No basta con la existencia de un litigio en curso o de una indemnización o un pago pendiente para que la provisión sea fiscalmente deducible sino que es necesario que el objeto del mismo sea deducible, esto es, que corresponda a un gasto fiscalmente deducible en el IS. Luego no serán fiscalmente deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de aquellos hechos que correspondan a gastos que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del TRLIS, no son fiscalmente deducibles.

En este sentido se ha manifestado también la Dirección General de Tributos en:

· la consulta numero **XXXX-99** de 30 de septiembre de 1999 ("*Sin embargo, en la medida que según parece desprenderse del supuesto de hecho contemplado el expediente finalizaría con una sanción y, dado que, según el artículo 14 de la LIS no se consideran gastos deducibles las multas o sanciones, la dotación a la provisión por riesgos y gastos no tendría tampoco carácter deducible*").

· la consulta vinculante número **VXXXX-07** de 10 de octubre de 2007 ("*En efecto, las provisiones dotadas en el ejercicio 2002/2003 representaban una deuda tributaria por el concepto del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, no tenían la consideración de fiscalmente deducibles en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1.b) del*").

TRLIS, por lo que no será susceptible de reversión en el ejercicio en que los Tribunales lleguen a confirmar el criterio de la Administración Tributaria”)

Por lo tanto, hay que analizar si el gasto “extraordinario” asociado a la provisión dotada es deducible a efectos del impuesto sobre sociedades.

En este caso, y a pesar de lo alegado por la Entidad ante este Tribunal, no se ha acreditado, ni ante la Inspección como era procedente, ni ante este Tribunal, que el citado pago corresponda a un gasto de personal que se habría devengado en los ejercicios de 1997 a 1999, periodos estos a los que se referían las liquidaciones por IRPF de **Rx...**

Y ello es así, de un lado por razón del **propia contabilización llevada a efecto por la Entidad** que reflejó aquel como un “gasto extraordinario”, es decir :

“...una pérdida o gasto se considerará como partida extraordinaria únicamente si se origina por hechos o transacciones que, teniendo en cuenta el sector de actividad en que opera la empresa, cumplen las dos condiciones siguientes:

- *Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y*
- *No se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia.*

Si la Entidad como ahora sostiene hubiera entendido que se trataba de un gasto de personal hubiera registrado el mismo como tal, utilizando al efecto la cuenta correspondiente del subgrupo 64. “*Gastos de personal*”, según detalle pormenorizado recogido en la Orden de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas, obligatorio para la Entidad según se refleja en las Actas de conformidad incoadas, y no como un gasto extraordinario.

Además es necesario hacer referencia expresa al deber probatorio que pesa sobre la Entidad, que pretende deducirse fiscalmente el citado importe como “gasto de personal”, y por tanto, “correlacionado con sus ingresos” en el sentido fiscal del principio desde la perspectiva fiscal, distinta de la contable (esta admite u obliga a contabilizar “*quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa*”) mientras que aquélla rechaza como gastos fiscalmente deducibles (artículo 14.1 e) “*Los donativos y liberalidades*”, añadiendo que :

No se entenderán comprendidos en esta letra 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.

Y así puede citarse Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 290/2013 :

La Ley 43/1995 no ha suprimido en modo alguno la exigencia de que resulte acreditada la realidad y efectividad del gasto; por eso su artículo 14.e) recoge expresamente como no deducibles “los donativos y liberalidades”, no deducibilidad que ese mismo precepto considera determinada por el incumplimiento del requisito de la correlación del gasto con los ingresos de la entidad, requisito asimismo exigido en el artículo 19 de la misma Ley. Los gastos han de cumplir los requisitos generales para su deducibilidad fiscal, es decir, su justificación, requiriendo una suficiente acreditación documental, su correlación con los ingresos y su realidad. En la medida en que no se pueda acreditar la efectiva contraprestación del pago en que el gasto consiste y su finalidad de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo la requerida correlación del gasto con los ingresos, que, de alguna manera, exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos.

En el supuesto que nos ocupa, los gastos regularizados se corresponden a gastos considerados no deducibles fiscalmente por cuanto **no resultan debidamente justificados en cuanto a su obligatoriedad contractual**. Por otro lado, el contribuyente ha de aportar documentación que justifique que los gastos regularizados por la inspección estén efectivamente relacionados con la actividad desarrollada y con la obtención de ingresos de la misma.

En definitiva, que las indemnizaciones satisfechas por extinción de la relación laboral, ordinaria o de alta dirección, que les unía a la compañía, y que han sido deducidas por las sociedades del grupo como gastos de personal o gastos extraordinarios, en aquellos importes en los que, una vez examinados los respectivos contratos de prestación de servicios profesionales, se produce un exceso de indemnización no justificado contractualmente, no deben tener la consideración fiscal de gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con el artículo 14.1.e) de la LIS 43/1995, y por tanto, deben ser calificadas como liberalidades.

En ese sentido las sentencias de esta Sala de 9 de febrero de 2012 (casa. 2210/2010) y 18 de junio de 2012 (casa. 4261/2009).

Y en el presente caso la indemnización por contingencias fiscales no esta justificada contractualmente.

Y es necesario también hacer referencia al momento oportuno para la presentación de tales pruebas .

En relación a lo primero debe señalarse que la Entidad, que aduce ahora que *“es obvio que con ello pretendía facilitar la obtención de ingresos y, especialmente, evitar un perjuicio económico y social para el Club”*, fue requerida reiteradamente (diligencia núm. 4 punto 3.1., Diligencia 5 punto 2.5., Diligencia 6 punto 2.5, Diligencia 7 punto 2.5.....) por la Inspección para ello, no aportó documento alguno que acredite la naturaleza de *“gasto de personal “* que atribuye ahora al citado importe, ni tampoco lo acreditan los documentos aportados en sede de este Tribunal .

De un lado debe señalarse que en contra de lo ahora manifestado (*“Por su antigüedad, la entidad no conserva el acuerdo firmado entre ambas partes”*) la obligación asumida por el interesado frente al jugador **Rx...** según consta en punto 1.2.- diligencia núm. 8 lo fue *“por acuerdo verbal”*, siendo de destacar los requisitos y condiciones que la Entidad estableció para la asunción de esta responsabilidad y que acreditan que la misma es ajena también al gasto de personal ahora aducido .

Por otro lado, el Acta de la Sesión de la Junta Directiva del Club del día 25 de marzo de 2003 (aportada como anexo nº 2 de su escrito de alegaciones ante este TEAC) lejos de acreditar la naturaleza de retribución laboral aducida acredita que su posible razón fue indemnizar al jugador las contingencias fiscales derivadas de *“imputarse al jugador como renta propia (su IRPF) las cantidades percibidas por la sociedad titular de sus derechas de imagen”* :

"En referencia a la petición del Sr. **Rx...**, **exjugador del Club**, de obtener un aval para prever contingencias fiscales, recuerda que el **contrato**^[5] que le **vinculaba**^[6] con el **Club** se determinó que el **Club** y **TV** abonasen ciertas cantidades a la sociedad cesionaria de sus derechos de imagen, situación que perjudicó de momento al jugador al padecer una inspección tributaria derivada del criterio que el **Club** no comparte de imputarse al jugador como renta propia las cantidades percibidas por la sociedad titular de sus derechos de imagen. El **Club se obligó**^[7] a responder de sus contingencias fiscales, la que imponía evitar cualquier perjuicio al Sr. **Rx...** a consecuencia de esta inspección improcedente, razón par la cual tiene que asumir las reclamaciones y recursos que procedan contra la correspondiente liquidación inspectora y prestar el aval solicitado par el Sr. **Rx...** para obtener la suspensión de su ejecución^[8].

Por unanimidad la Junta Directiva acuerda que el **Club** preste a su cargo el aval solicitada por el Sr. **Rx...** hasta la cantidad de 2.108.666,08 euros más el 5,5% de intereses a un año para garantizar el pago de la deuda tributaria derivada de la imputación al mencionado señor por parte de la Inspección Tributaria de las cantidades abonadas por el **Club** y **TV** a la entidad cesionaria de sus derechos de imagen, siempre que acepte que el **Club** dirija su defensa administrativa y judicial y la facilite entregando toda la *documentación necesaria y en particular la que acredite la cesión de sus derechas de imagen a favor de la sociedad I...BV*" (página 4).^[9]

Por ultimo es de destacar los requisitos exigidos, ajenos a la prestación de sus servicios por el jugador, para tal asunción según el aval aportado.

No se entiende qué relación guarda con la obtención de ingresos procedentes de la actividad deportiva del **Club** el pago de una indemnización vinculada a un incumplimiento tributario de uno de sus jugadores, posiblemente asesorado en estos menesteres por un profesional, calificado aquél de elusivo .

El TS, en Sentencia de 28 de marzo de 2012, en el recurso de casación nº 2896/2008 interpuesto por el **Club**, con origen en liquidación Retenciones e Ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Rendimientos de Trabajo y Profesionales, ejercicios 1998 y 1999, y en Sentencia de 28 de febrero de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 2773/2010, referida al IRPF de **Rx...**, confirma las conclusiones de la AN al señalar esta :

“ Añadir que claramente se aprecia que la actuación de la actora no puede ampararse en la denominada economía de opción, en virtud de cual los contribuyentes pueden utilizar las vías jurídicas amparadas por la ley para conseguir un resultado efectivamente querido y buscado con el menor coste fiscal posible, basándose por tanto, en la autonomía de la voluntad y en la libertad de contratación, tal como ha reconocido la STS 2.11.200, por todas, ya que mal puede hablarse de economía de opción cuando se está persiguiendo un fin de elusión fiscal utilizando formas jurídicas innecesarias que solo bajo el prisma del detrimento de la Hacienda Pública hallan su justificación",

Y es que precisamente al hilo de lo ello hemos de traer a colación reciente Consulta vinculante de la DGT de fecha 16-04-2015 n.º **VXXXX/2015** referida precisamente a una indemnización vinculada a contingencias fiscales derivadas de un indebido asesoramiento por un profesional en el ejercicio de su actividad:

De acuerdo con la normativa expuesta (artículo 14.1e) Ley 27/2014), la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto a los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se pruebe suficientemente, no podrán considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. En este punto, procede indicar que la entrada en vigor el 1 de enero de 2015 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, publicada en el BOE del día 28) no comporta alteración alguna en lo hasta aquí expuesto, modificándose únicamente las referencias normativas.

Con este planteamiento, teniendo en cuenta que la indemnización acordada es consecuencia de la responsabilidad contractual exigible a la consultante por el perjuicio económico causado por un error en el asesoramiento contratado, no tratándose por tanto de donativos o liberalidades, el gasto que se produce a la consultante por el pago de la indemnización a su cliente tendrá la consideración de deducible en la determinación del rendimiento neto de su actividad profesional de asesora fiscal, pues debe entenderse producido tal gasto en el ejercicio de la actividad. Todo ello sin perjuicio de la incidencia que este pago tenga en la tributación personal del cliente.

A sensu contrario, ninguna correlación se deduce en quien, como el **Club**, no ejerce tal actividad.

Sin que sea trasladable a este supuesto el criterio del TS de 21 de noviembre de 2013 (erróneamente la Entidad dice diciembre) rec. n.º 4031/2011, al que apela la Entidad, pues el caso allí debatido se refería a Pagos abonados a la Seguridad Social francesa por los trabajadores de la matriz recibidos por la filial española, señalando el Tribunal que entra dentro de la lógica empresarial de directa relación entre gastos e ingresos que el asumido por la filial en ningún caso se pueda calificar como simple liberalidad o donativo, ya que para ella resultaba un resorte ineludible para obtener la actividad laboral de los trabajadores extranjeros que, vinculados al mismo grupo, lógicamente sólo acceden al traslado en las condiciones de seguridad señaladas.

De los documentos aportados se deduce que la Entidad asumió la responsabilidad correspondientes a las cuotas tributarias liquidadas por la Inspección a **Rx...** por su impuesto personal (sus contingencias fiscales), cuotas estas que corresponden a una Obligación tributaria que incumbe al sujeto pasivo del IRPF y no a la Entidad, que se limita a insinuar como mera hipótesis no probada que tal asunción es lógica si se tiene en cuenta los salarios de los jugadores suelen establecerse netos de impuestos.

Y cuotas tributarias por IRPF que para aquel (**Rx...**) no tendrían carácter de deducible en su imposición personal, sin que el hecho de que el **Club** haya asumido el pago de las mismas por razones ajenas a la retribución de sus servicios como jugador en el periodo en que estos fueron prestados convierta a aquéllas en fiscalmente deducibles para la Entidad.

También asumió la Entidad la responsabilidad correspondiente a los intereses de demora liquidados a consecuencia de los incumplimientos tributarios de **Rx...** por su impuesto personal y que para aquel no tendrían carácter de deducible en su imposición, sin que el hecho de que el **Club** haya asumido por el pago de las mismas por razones ajenas a la retribución de sus servicios como jugador en el periodo en que estos fueron prestados convierta a aquellos en fiscalmente deducibles para la entidad.

A ello debe añadirse que el pago por la Entidad de las cuotas y de los intereses de demora que corresponden a una Obligación tributaria que incumbe al sujeto pasivo del IRPF, constituye para este en función de la causa determinante, ya un incremento de patrimonio (DGT-**CVXXXX/2010** de fecha 30-11-2010)^[10], o un Rendimiento de trabajo como pretende la Entidad sin probar tal circunstancia, pues como señala la Inspección :

En ningún momento del procedimiento la entidad ha aportado documentación que justificara que el **Club** se encontraba obligado a asumir las obligaciones fiscales incumplidas por su jugador. Todo ello sin obviar, que si dicha relación obligacional fuera de carácter laboral, el **Club** con dicho pago estaría satisfaciendo mayores rentas salariales a su empleado y en consecuencia deberían quedar sometidas a la correspondiente retención. (página 9 del Informe de disconformidad)

De otro lado, forzoso resulta formular alguna consideración respecto al momento oportuno para la aportación de tales pruebas.

En este sentido, tal y como ya se ha señalado, la Inspección solicitó reiteradamente a la Entidad la acreditación del gasto cuestionado, y ello con el resultado ya señalado de no haberse aportado ante aquélla la pertinente acreditación, circunstancia perfectamente conocida por ésta no sólo por constar en las diligencias citadas, sino por constar claramente en el términos expuestos en el Acta de disconformidad incoada en fecha 21/09/2012 (*“En ningún momento del procedimiento la entidad ha aportado documentación que justificara que el **Club** se encontraba obligado a asumir las obligaciones fiscales incumplidas por su jugador.”*) tras el obligado trámite de audiencia documentado en diligencia nº 40 de fecha 7 de septiembre de 2012 en la que se comunicaba *“al compareciente la PUESTA DE MANIFIESTO DEL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO y la apertura del TRÁMITE DE AUDIENCIA Y ALEGACIONES para que en el plazo de diez días, pueda examinar el expediente, presentar documentos y realizar cuantas alegaciones estime oportunas”*, trámite que ésta dejó pasar sin aportar documento o alegación alguna, y firmando, tras él, Actas en conformidad donde se regularizaban también gastos

considerados no deducibles (punto 3.5.1.2. Gastos insuficientemente justificados y/o no correlacionados con los ingresos).

Firmada en disconformidad el acta, y conociendo perfectamente las razones motivadas por la Inspección para rechazar tales gastos (unos admitidos en conformidad) y este no, dejó pasar nuevamente el preceptivo trámite de alegaciones posterior a la formalización sin aportar ni alegar nada en relación con el concreto ajuste que se analiza.

No se entiende, salvo que ello responda a un ejercicio abusivo de sus derechos que veda o prohíbe el artículo 7.2 del Código Civil, que tras los tramites relatados, regularizándose gastos considerados no deducibles por no haberse acreditado ante la Inspección como es procedente la correlación con los ingresos de la Entidad, se acepten unos en conformidad y otros se rechacen, no aportándose prueba ni alegaciones en los tramites de audiencia previa y alegaciones posterior al acta, y se recurra en vía económica administrativa alegando, por vez primera en su reclamación ante este TEAC, que es un gasto de personal, aportándose documentos que pudieron aportarse ante la Inspección .

Resulta evidente que de haberse aportado en aquel momento, obligados tramites de audiencia previo a la incoación de las Actas sean estas de la clase que sean (artículo 156.1 y 157.1 de la LGT 58/2003), y de alegaciones posterior al acta de disconformidad (157.3 de la LGT 58/2003), pruebas o alegaciones, las mismas habrían sido objeto del pertinente análisis, tal y como ordenan el artículo 96 del RGAT, el 157.5 de la LGT 58/2003, y Artículo 188.3 del RD 1065/2007, reproduciendo lo señalado en el artículo 34 de la LGT 58/2003, al regular los “Derechos y garantías de los obligados tributarios”:

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

.....
l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

Y ello es así porque como este Tribunal ha señalado que “La audiencia al interesado es un trámite que persigue tres fines, a saber, garantizar el derecho de defensa del interesado para que no se produzca indefensión, garantizar el acierto de la resolución, y garantizar el interés público, ya que la Administración debe disponer de toda la información necesaria para resolver”. (Resolución de fecha 20/12/2012 R.G.: 3423-11 y 3424-11¹¹¹).

A sensu contrario debe señalarse que la formulación de alegaciones y aportación de pruebas con posterioridad a dictarse el acto administrativo derivado de un Acta de disconformidad pueden ser admitidas y tenidas en cuenta pero con el alcance limitado fijado por el apartado 4 del artículo 96 del RGAT, sin que el ordenamiento ampare un ejercicio abusivo de aquel derecho, que veda o prohíbe el artículo 7.2 del Código Civil, formulando extemporáneamente, y ante los órganos de la vía económica administrativa con la única finalidad de evitar el acierto de la resolución que pudo dictarse y pretender reclamar su anulación sin mas.

Artículo 96. Trámites de audiencia y de alegaciones.

(...)

4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución

Así puede traerse a colación reciente Resolución de 5 de febrero de 2015 (R.G. 1689/12), con cita expresa del criterio del TS sobre el sentido del citado artículo 96.4:

Octavo.

Ante tal argumentación este Tribunal Central debe afirmar, en primer lugar, que no cabe sostener, como pretende el obligado tributario, que la Inspección ha realizado una incorrecta calificación de los gastos financieros de la sociedad participada a los efectos de su posible activación, puesto que tal y como se desprende de los hechos relatados en el anterior Fundamento de Derecho SEPTIMO, fue el propio obligado tributario el que proporcionó en el curso de las actuaciones la homogeneización de los balances y cuentas de resultados a los criterios contables españoles. En consecuencia, no se está planteando una controversia jurídica respecto de los criterios empleados por la Inspección para determinar qué gastos financieros debieron ser activados en aplicación

de los criterios del PGC, sino que se está introduciendo una cuestión absolutamente nueva: la discriminación de gastos financieros activables y no activables por parte de la sociedad extranjera participada, en función del destino efectivo del principal financiado. Ello supone afirmar, en primer lugar, que los datos proporcionados en el curso de la Inspección no eran correctos. Y por otra parte, que ello determina la anulación de la liquidación.

Delimitada así la cuestión es necesario recordar que, en relación con la aportación en vía de revisión de la documentación acreditativa de la pretensión que no fue aportada en el procedimiento de aplicación de los tributos, y que además en este caso supone la sustanciación de una pretensión no planteada ante la Inspección, este Tribunal ha mantenido la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento. Las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o terceros practicando en su caso la regularización procedente, adquieren todo su sentido en el marco de una relación con el obligado tributario con acentuado carácter dialéctico, en la que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado que puede así alegar y aportar continuamente todo aquello que convenga a su derecho, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección.

En consecuencia, no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista.

Cuestión diferente es la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector, que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario puede ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En estos supuestos este Tribunal considera que debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados. No estamos hablando aquí de la asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos revisores, sino de que éstos admitan aclaraciones y pruebas complementarias que puedan alterar en cierta forma la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, pero sin suplir la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a éste último.

Sin embargo, en el presente supuesto el obligado tributario atendió la petición de la Inspección proporcionando unos datos relativos a las sociedades participadas homogeneizados con el PGC, respecto de los cuales manifiesta en vía revisora que son datos meramente estimativos realizados con intención de colaborar con la Inspección. Más tarde, pretende que su utilización por la Inspección no responde a una mera transcripción de datos proporcionados por el obligado tributario, sino a una labor de calificación, lo cual no es compartido por este Tribunal, ya que los actuarios evidentemente no realizaron tal calificación no sólo por tomar por ciertos los datos que les fueron suministrados, sino porque no se les ofreció información de detalle suficiente para que pudiesen realizar la misma. Con esta alegación la reclamante pretende someter a revisión administrativa hechos que dio como correctos a la Inspección, cuando de haber formulado algún tipo de reparo sobre los mismos o afirmado que no ofrecían solvencia o solidez suficiente hubiesen podido ser objeto de contraste por el órgano que es efectivamente competente para ello. No puede afirmarse que existió imposibilidad de suministrar esa información por desconocimiento de los criterios empleados posteriormente para la regularización, por cuanto la petición de la Inspección fue clara: suministro de datos homogeneizados al PGC. La correcta homogeneización es idéntica ante un criterio de regularización u otro, por lo que no cabe entender acreditada la concurrencia de circunstancias excepcionales que pudiesen llevar a este Tribunal a admitir tan tardía aportación de datos.

En este sentido debe destacarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2014, recaída en el recurso de casación nº 1596-2012, en la que, en su Fundamento de Derecho Cuarto, dice:

“CUARTO.- 1. En el cuarto motivo de casación la recurrente denuncia que la sentencia de instancia recurrida infringe el artículo 169 de la LGT, los artículos 40, 90, 94 y 98 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (en adelante RPREA) así como los artículos 9, 24, 31 y 103 de la CE y la consolidada jurisprudencia de este Alto Tribunal en cuanto que la sentencia considera ajustada a Derecho la inadmisión de parte de las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en vía económico-administrativa sobre la base de que dichas cuestiones debieron ser debatidas en sede de Inspección.

En la demanda formulada ante la Audiencia Nacional, XXX alegó que la resolución del TEAC infringía los mencionados preceptos y que dicha infracción le ocasionaba indefensión al no admitir aquel Tribunal Económico-Administrativo ni el TEAR de Murcia las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en relación con la

regularización practicada por el aumento de existencias finales de la actividad de engorde de terneros en el ejercicio 2001.

La sentencia de la Audiencia Nacional recurrida, pese a la inadmisión por el TEAR y por el TEAC de las alegaciones formuladas y de los documentos y pruebas aportadas, en el Fundamento de Derecho Segundo *in fine* niega que se haya producido indefensión a la recurrente por haber "podido alegar lo que a su derecho ha convenido... , porque ha tenido conocimiento en todo momento de los criterios seguidos por la Inspección y órganos de la Administración a la hora de proceder a la regularización practicada, culminando ese "iter" con la formulación del presente recurso", confirmando en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia recurrida el criterio seguido por el TEAC señalando que "lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección".

Yerra la sentencia de instancia en este punto por dos motivos, según la recurrente, en primer lugar, porque la recurrente no discutió la valoración y los cálculos efectuados por la Inspección en relación con las existencias finales del ejercicio 2001. Tampoco la documentación aportada en vía económico-administrativa lo fue para alterar la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación.

En segundo lugar, porque al confirmar el criterio del TEAC y negar la indefensión causada a la recurrente consume en vía jurisdiccional la infracción de los preceptos que se anticipaba.

A juicio de la recurrente, la sentencia de instancia infringe los citados preceptos al confirmar el criterio del TEAR y del TEAC en cuanto a la inadmisión acordada, ya que las facultades revisoras de los Tribunales Económico-Administrativos, como se colige de los preceptos señalados, son muy amplias, pudiendo el contribuyente acreditar hechos relevantes para la resolución de la reclamación acompañando al escrito de alegaciones todos los documentos, sea cual sea su clase, que convengan a su derecho y pudiendo proponer la práctica de cualquier medio de prueba admisible en derecho en el seno del procedimiento económico administrativo.

2. Frente al alegato de que la Inspección debía haber regularizado las existencias iniciales contabilizadas con igual criterio que las finales, de lo que resultarían unas existencias iniciales muy superiores a las contabilizadas, debe decirse que del expediente se desprende que en ningún momento, a lo largo de las actuaciones inspectoras que finalizaron con el acuerdo de liquidación, la interesada realizó ante la Inspección, a la que compete la comprobación, alegación alguna en este sentido. **Es en vía económico administrativa cuando por primera vez llevó a cabo la alegación en el sentido indicado, pretendiendo, en definitiva, la realización por el Tribunal Central de una actividad comprobadora, lo que es improcedente.** Si de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho, salvo el supuesto de imposibilidad por fuerza mayor o por alguna causa razonable expuesta, no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras. Admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección.

No puede, pues, extrañar que el Tribunal Central acordase no admitir las mencionadas alegaciones en vía económico-administrativa, pues no se trataba de un asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto.

En relación con la **aportación fuera del procedimiento de comprobación de los documentos de justificación mercantil o contable**, el actual artículo 96 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos , dispone: "4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución". Lo que viene a confirmar el criterio mantenido en la resolución inicial.

Lo que subyace en dicho precepto es el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de las obligaciones contables, de forma que, ante unas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación, la Administración tributaria tenga conocimiento de la situación contable de la entidad, permitiéndole proceder a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo investigado; posibilidad que se frustra cuando no se aportan aquellos

documentos mercantiles, que siendo obligatoria su llevanza y conservación, permitirían contrastar los datos declarados con los contabilizados.

Así pues, el motivo debe ser **desestimado** por su carencia manifiesta de fundamento, por cuanto que lo que realmente se pretende a través de este motivo es una revisión de la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, siendo ésta una cuestión que por lo general se encuentra excluida del ámbito casacional, no estando incluido el error en la valoración de la prueba entre los motivos que se relacionan en el artículo 88.1 de la LJCA (art. 93.2.d) LJCA).

Resulta claro, además, que en el presente caso no se ha producido indefensión a la parte recurrente porque ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar en esas impugnaciones todos los medios alegatorios y probatorios que hubiera tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses ya que habiendo solicitado el recibimiento a prueba en la instancia se abrió el periodo de proposición y práctica de la misma.

La Sala de instancia considera que la regularización practicada por la Inspección, al sustentarse en datos obtenidos de un organismo oficial, al que previamente la actora le comunicó los datos relativos al ejercicio de su industria, así como en documentación de la propia entidad recurrente, constatada y analizada en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, sin que por parte de la actora se aportase cualquier otro dato significativo, refleja la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación, que confirmó la propuesta inspectora. **Era en ese momento cuando la parte pudo y debió rebatir los datos constatados por la Inspección**, que debió acudir, en parte, a datos oficiales de otras Administraciones para determinar la existencia finales.

La Inspección procedió al incremento de las existencias finales de la actividad ganadera en el año 2001 partiendo de los datos obtenidos de la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y ante la falta de aportación de datos, los que le fueron requeridos a la entidad en sucesivas ocasiones y que desatendió, procedió a su valoración aplicando los criterios recogidos en la Norma de Valoración Decimotercera del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

La resolución del TEAC confirma el criterio seguido por la Inspección, añadiendo que la entidad se abstuvo de alegar y contradecir lo realizado por la Inspección, **siendo improcedente en vía económico administrativa el pretender por los órganos revisores nueva comprobación**, sin que por la Inspección se haya podido conocer las alegaciones de la entidad frente a lo por ella actuado. Confirma también el cálculo de las existencias finales, declarando que "las existencias finales se han calculado, no en base a estimaciones o suposiciones como alega la interesada, sino en base a la información suministrada por la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y en base a facturas de adquisición y venta aportadas por la interesada y terceros respecto a las cuales en ningún momento se ha planteado por la misma su falsedad, remitiéndose, en todo caso, al detallado Informe de la Inspección.

Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección."

Por otra parte, considera este Tribunal Central que aún cuando se considerase procedente la valoración de la documentación y argumentos adicionales proporcionados en vía económico-administrativa, la información aportada no desvirtúa los datos empleados por la Inspección.

(...)

Estos datos y criterios no han podido ser valorados ni contrastados por la Inspección, debiendo hacer notar este Tribunal Central que la documentación aportada consta, esencialmente, de contratos y cuentas anuales, sin incorporar información contable de detalle ni justificantes específicos de la naturaleza e importe de los gastos financieros empleados. En cualquier caso, **ya se ha señalado la improcedencia de plantear en vía revisora una cuestión que pudo ser debidamente argumentada y acreditada ante el órgano comprobador**, que actuó en base a datos que fueron proporcionados directamente por el obligado tributario y cuya validez, por todo lo expuesto hasta el momento, no ha sido debidamente desvirtuada hasta el momento.

En consecuencia, procede confirmar la regularización inspectora desestimando la pretensión de anulación de la liquidación por el I.Sociedades 2003, 2004 y 2005. Tampoco debe accederse a la pretensión de retroacción de actuaciones a fin de que se recalcule la provisión correspondiente a la inversión en TH BV , por cuanto la retroacción sólo procede en el supuesto de defectos formales en la liquidación que hayan causado indefensión, circunstancia que no concurre en el presente caso, en el que se observa una correcta actuación de los órganos de la Inspección en todas las fases del procedimiento.

No es ocioso destacar que junto con la Comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, y en cumplimiento de lo establecido en el apartado 2 del artículo Artículo 147 "Iniciación del procedimiento de inspección" de la LGT 58/2003 ("2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y

obligaciones en el curso de tales actuaciones“) se adjuntó “Anexo informativo” con sucinta enumeración de los derechos y obligaciones que le asisten en el seno de las actuaciones inspectoras.

Y a ello se añade el dato relevante de no ser este el primer procedimiento de inspección seguido cerca del Entidad, que además actúa representada por profesionales y es perfecta conocedora de los tramites propios del procedimiento inspector.

De forma especial ha de destacarse la representación otorgada a D. **Jy...**, firmante además de las actas de disconformidad y del escrito de alegaciones posterior a las mismas, según documento incorporado como anexo II de la Diligencia nº 35 de fecha 4 de septiembre de 2012:

CERTIFICACIÓN DE JUNTA DIRECTIVA

PODER DE REPRESENTACIÓN EN PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN Y SANCIONADORES DERIVADOS DE LOS ANTERIORES ANTE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)

El Sr. **Ay...**, Secretario de la Junta Directiva del **Club**, con domicilio en ... y CIF ...

CERTIFICA:

Que en la reunión de la Junta Directiva de 3 de septiembre de 2012 se adoptó, entre otros, el **siguiente acuerdo**:

*“Otorgar poderes de representación en procedimientos de inspección y sancionadores derivados de los anteriores ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y firma de asuntos fiscales a favor del **abogado**. Sr. **Jy...**, con DNI ..., con las facultades que se relacionan a continuación:*

Actuar ante la Inspección de los Tributos de la AEA T en el procedimiento de comprobación e investigación, así como en los procedimientos sancionadores ulteriores que, en su caso, puedan iniciarse. Con relación a los conceptos y períodos objeto de dicho procedimiento podrá ejercitar las siguientes facultades:

- a) facilitar la practica de la comprobación e investigación inspectora.*
- b) aportar cuantos datos y documentos se soliciten o se interesen.*
- e) recibir comunicaciones,*
- d) formular peticiones.*
- e) presentar toda clase de escritos o alegaciones relacionados con las actuaciones inspectoras y la instrucción de los procedimientos sancionadores que puedan iniciarse.*
- f) manifestar su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos en el correspondiente trámite de audiencia o renunciar a otros derechos, así como firmar cuantas diligencias extendiendo la Inspección,*
- g) suscribir las actas de conformidad. disconformidad o con acuerdo. en que se proponga la regularización de la situación tributaria del **Club** o se declare correcta la misma y los propuestos de resolución que resulten de los procedimientos sancionadores mencionados,*
- h) renunciar a lo tramitación separada del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de inspección y, en general, realizar cuantas actuaciones le correspondan como representante autorizado del **Club** en el curso de dicho/s procedimiento/s.*

Se hace constar que resulta comprensivo el presente apoderamiento en todo aquello que fuera consecuencia natural y jurídica del ejercicio de las facultades que contiene.

Se delega en el *Director General* del **Club**. Sr. **Ax...** en uso de las facultades que tiene atribuidas, para suscribir el modelo oficial de representación en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo.

Y para que así conste a los efectos oportunos. expido y firmo el presente certificado con el visto bueno del Presidente. en Barcelona. a 4 de septiembre de 2012.

Visto bueno

PRESIDENTE

Sr. **Xx...**

EL SECRETARIO

Sr. **Ay...**

En definitiva, la Entidad, que actúa representada en el procedimiento por profesionales,^[12] es perfectamente conocedora de lo hechos que se regularizan y las razones de ello, y de sus derechos y deberes en

el procedimiento inspector, sin que en aquel aportara documentos ahora aportados, sin demostrar la imposibilidad de haberla aportado antes, aduciendo por vez primera el carácter de gasto de personal de los citados pagos .

Quinto.

Procede a continuación, por la relación que guarda con el ajuste en la base imponible negativa de 2002/2003 que se acaba de analizar, pronunciarnos sobre el ajuste en la base imponible de los periodos 2005/06 por importe de 27.799,77 €, periodo 2006/07 por importe de 27.648,27 €, y Periodo 2007/08 por importe de 27.724,02 €, correspondientes a los gastos financieros que como consecuencia aval nº. ... suscrito agosto de 2002 con La **Entidad Financiera Nº1**, para que ésta le avalara ante el jugador brasileño **Rx...**, contabilizó la Entidad en la cuenta 6690001 -Otros gastos financieros-, gasto que se dedujo fiscalmente .

En primer lugar debe recordarse que, tal y como ha quedado expuesto, la Entidad, en el preceptivo tramite de alegaciones posterior a la formalización de las Actas de disconformidad, limitó aquellas a *“la facultad para verificar los diferentes componentes de bases imponibles negativas declaradas en ejercicios ya prescritos pero que irrogan sus efectos en ejercicios sujetos a comprobación, por tanto no prescritos”*, sin realizar alegación alguna referida alegación alguna (ni tampoco pretensión) referida a los concretos ajustes (cuenta 6690001-Otros gastos financieros) de las bases imponibles de los periodos no prescritos y objeto de comprobación: 2005/06, 2006/07 y 2007/08, solicitando en aquel momento **exclusivamente** que se anulara la rectificación de las bases negativas procedentes de 2002-2003 y 2003-2004 y *“dicte resolución en el sentido de nuestras alegaciones”*.

Mientras que en sede de este Tribunal modifica su pretensión, que ya no viene limitada exclusivamente a la anulación de la rectificación de las bases negativas procedentes de 2002-2003 y 2003-2004, pretendiendo ahora la anulación en su integridad de los actos de liquidación en los que, tal y como ha quedado expuesto, se regularizan por considerarse fiscalmente no deducibles determinados gastos contables del propio periodo no prescrito y objeto de comprobación: 2005/06, 2006/07 y 2007/08 .

Los Actos de liquidación, en su Fundamento de derecho Octavo, motivan la procedencia de este ajuste y así señalan:

OCTAVO.- El siguiente ajuste que vamos a examinar guarda una íntima relación con el anterior, pues, de hecho, como enseguida veremos, dimana del mismo; ajuste éste que hemos titulado <Gastos financieros derivados de un aval ante el jugador **Rx...**>.

Ajuste cuyos antecedentes, expuestos en los Presupuestos de Hecho 5º.1º y 5º.4º.1, dimanar de los que hemos referido en el Fundamento de Derecho anterior, en el que, al relatar sus presupuestos fácticos, entre otros extremos hemos recogido -y sintetizamos de cara a lo ahora relevante- que:

Rx... residió durante unos años en España en los que militó en la plantilla de fútbol profesional del **Club**; y en relación a las rentas directas e indirectas (a través de a la sociedad holandesa **I... B.V.**, que tenía sus derechos de imagen) que percibió por ser jugador del **Club** en aquellos años, la Inspección entendió que ni el **Club** como pagador de las rentas correspondientes ni el propio jugador habían cumplido debidamente con sus obligaciones fiscales.

Y por ello la entonces, O.N.I. dictó determinadas liquidaciones a cargo del **Club** atinentes a sus propias obligaciones tributarias incumplidas; pero, además, la Inspección Regional de dictó a cargo de **Rx...** tres liquidaciones tributarias, que le notificó el 22 de julio de 2002, dimanantes de tres actas de disconformidad relativas a la tributación de D. **Rx...** (**Rx...**) por el I.R.P.F. de los años 1997, 1998 y 1999; con las que le exigió la tributación por el I.R.P.F. ordinario-obligación personal-que entendió que él, como persona física residente en España, había omitido. Omisión que había consistido en no tributar por las cantidades que indirectamente recibió (pues lo hizo a través de aquella sociedad holandesa) por ceder sus derechos de imagen al **Club**.

Tras que la Inspección Regional de dictara a cargo de **Rx...** aquellas tres liquidaciones tributarias, el **Club** suscribió en agosto de 2002 el aval nº. ... con La **Entidad Financiera Nº1**, para que ésta le avalara ante **Rx...** por la deuda tributaria que él pudiera tener que pagar como consecuencia de tales liquidaciones hasta la cantidad máxima de 2.479.047,57 €.

Y antecedentes a los que han de añadirse los que son propios del ajuste que ahora nos ocupa; y que son tan simples como que como consecuencia de los gastos de dicho aval, la entidad contabilizó en este ejercicioun gasto de€ en la cuenta 6690001 -Otros gastos financieros-, gasto que se dedujo fiscalmente.

Por ello, ya lo hemos recogido en el Fundamento de Derecho anterior, el actuario niega la deducibilidad de todos los gastos procedentes o fruto de tales liquidaciones tributarias giradas en su día a **Rx...**, entre los que se encuentran los gastos originados por el aval de La **Entidad Financiera Nº1**:

<Al no haberse acreditado la realidad de la obligación contraída y en atención a lo dispuesto en los artículos 106.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (según redacción original) y 14.1 y 139. 1 y 2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades no puede admitirse su deducibilidad. >

Deducibilidad que, a su juicio, no podría venir ni de la mano de considerar tales partidas como “provisiones para riesgos y gastos” del art. 13 de la Ley 43/1995, ya que:

< La norma exige para su aplicabilidad que la responsabilidad sea próxima, cierta y exigible. Así la responsabilidad deviene cierta cuando deriva de un litigio en curso en el que el contribuyente sea parte, cuando el hecho provisionado sea deducible y cuando el pago sea cierto y exigible, aunque de cuantía indeterminada. Nada de esto se cumple en nuestro supuesto, ya que el **Club** no es parte en el proceso que sobre dichas actas se sigue, ni el hecho que deriva de las mismas, impuestos personales de un tercero, tiene la consideración de gasto y por último el pago es incierto ya que en un primer momento tiene que declararlo el tribunal y posteriormente debe producirse el impago del deudor principal para que en este caso se derive la responsabilidad al **Club** procediéndose a la ejecución del aval, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el mismo para esta circunstancia. >

Mientras que **la entidad** nada ha dicho.

La procedencia de este ajuste deriva directamente del anterior.

El **Club** no sólo se hizo cargo libérrimamente de esa obligación personal de D. **Rx...** (**Rx...**) en la que él no tenía ni arte ni parte; sino que como **Rx...** -y no el **Club**- impugnó aquellos actos de liquidación que la Inspección Regional de había girado a su cargo (de **Rx...**), constituyó un aval bancario a favor del jugador, para garantizarle su no vuelta atrás en la asunción de aquella obligación.

Pero el **Club** no estaba obligado, o al menos no ha probado, siendo -ex. arts. 114.1 de la Ley 230/1963 y 105.1 de la Ley 58/2003- suya la carga de hacerlo, ni a asumir aquella obligación personal de D. **Rx...** (**Rx...**), ni tampoco a garantizarle mediante un aval que no se volvería atrás.

Tras una “liberalidad” otra “liberalidad”; no deducible ni aquélla ni ésta, ni las consecuencias de esta segunda, que se materializa de momento en los gastos de ese aval.

La cosa es tan simple como lo siguiente: cuando una entidad decide regalarle “liberalidad” algo a alguien, lo que cueste el regalo será no deducible; pero, si además tiene que pagar a una agencia de transportes para que se lo lleve a su domicilio, el gasto de ese porte será también no deducible, porque el carácter y calificación de lo principal se comunican a la de lo anexo o añadido a ese principal.

Y la no deducibilidad que de las *liberalidades* que predicaba el art. 14.1.e) que hemos transcrito en el Fundamento de Derecho anterior se ha mantenido, con la misma dicción, en el art. 14.1.e) del T.R. de la Ley del Impuesto (R.D. Leg. 4/2004) vigente en el ejercicio.

Con lo que resolvemos que la deducción fiscal de ese importe de € en el ejercicio 2005/06 que nos ocupa fue indebida; lo que supone que habrá que aumentar en tal importe la base imponible ya liquidada con la conformidad de la entidad (Presupuesto de Hecho 4º).

Frente a ello, la Entidad en su reclamación económica administrativa aduce por vez primera (*Sexta .- Procedencia de la deducción de los gastos financieros derivados del aval de Rx...*) dado que nada alegó ante la Inspección, que:

De acuerdo con lo expuesto en dicha alegación, la Inspección considera no deducibles todos los gastos relacionados con el aval prestado por el **Club** al jugador al entender que dicha entidad no estaba obligada a su pago y que, por tanto, constituye una liberalidad, no deducible de conformidad con el artículo 14 LIS.

A este respecto, nos remitimos a lo expuesto en la alegación segunda en la que ha quedado plenamente acreditada la obligación contractual del **Club** para asumir la deuda tributaria del jugador, su correlación con los ingresos y, por tanto, su deducibilidad. En consecuencia, no procede el ajuste efectuado por la Inspección

Desestimadas como han sido las alegaciones de la Entidad respecto a la acreditación de la obligación contractual por razón de gastos de personal de las cantidades garantizadas por el citada aval, y calificadas estas como un gasto extraordinario por razón de indemnización o pérdida eventual o futura y ajena las actividades ordinarias y típicas de la empresa, procede igualmente calificar como gastos fiscalmente no deducibles los gastos contabilizados como otros gastos financieros por incumplir el requisito en términos fiscales de correlación con los ingresos de la Entidad , artículo 14.1 e) LIS.

Sexto.

Procede analizar a continuación si son fiscalmente deducibles en el ejercicio 2002-2003 los gastos que por importe de 236.650,25 € (192.196,32 € de cuotas y 44.453,93 € de intereses de demora) y de 1.283.208,85 € (930.542,50 € de cuotas y 352.566,35 € de intereses de demora) contabilizó la Entidad en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por el concepto de “Provisión actas 96-99 - Impuesto s/ Soc.-Obligación Real” y “Provisión actas 96-99 – I.R.P.F.-Obligación real” respectivamente.

Dichos gastos se corresponden con las deudas de unas liquidaciones tributarias (por cuotas e intereses de demora), derivadas de actas de disconformidad, notificadas a la entidad el 30 de julio de 2002¹³, y giradas a cargo del **Club** en su calidad de **responsable solidario** por los dos conceptos impositivos siguientes: -Impuesto sobre Sociedades. Obligación Real de los años 1997 y 1998, e -Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Obligación Real del año 1996, respectivamente, como pagador de las correspondientes rentas por la cesión de los derechos de imagen de algunos jugadores y técnicos deportivos del **Club** por él a personas o Entidades no residentes y cuyas vicisitudes posteriores, según consta en el acto de Liquidación 2005/2006, Fundamento de derecho décimo (Página 58), fue la siguiente:

1º.- Las que se le giraron como responsable solidario al ser pagador de las correspondientes rentas por el Impuesto sobre Sociedades. Obligación Real de los años 1997 y 1998 (Presupuesto de Hecho 5º.4º.2) con una deuda total de 236.650,25 €.

De las catorce que se le giraron, el **Club** ha visto desestimadas sus pretensiones, salvo de una de ellas - estimada por prescripción-, que tenía una deuda de 16.722,50 €.

2º.- Las que se le giraron como responsable solidario al ser pagador de las correspondientes rentas por el -Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Obligación Real del año 1996 (Presupuesto de Hecho 5º.4º.3) con una deuda total de 1.283.208,85 €.

De las nueve que se le giraron, el **Club** ha visto estimadas -por prescripción íntegramente sus pretensiones respecto de todas ellas.

La Inspección, en el Fundamento de derecho Décimo de los Actos de liquidación, motiva las razones determinantes de la regularización como gasto fiscalmente no deducible de dichos importes señalando:

DÉCIMO.- Los dos primeros de esos ajustes dimanantes de aquellas liquidaciones la O.N.I. le giró en julio de 2002, los vamos a examinar conjuntamente; lo que haremos así porque conceptualmente son idénticos; y porque así -juntos- los trata el actuario, y entendemos que con todo acierto, dada esa identidad que presentan; son los que hemos denominado <Cargo - fiscalmente deducido- de 236.650,25 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 "Gastos extraordinarios" por "Provisión actas 96-99 - Impuesto s/ Soc.- Obligación Real"> y <Cargo -fiscalmente deducido- de 1.283.208,85 € en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 "Gastos extraordinarios" por "Provisión actas 96-99 - I.R.P.F.-Obligación real">; ajustes que alcanzan a unas posibles modificaciones de la B.I.N. negativa procedente del ejercicio 2002/03.

Ajustes cuyos **antecedentes**, resumidos en los Presupuestos de Hecho 5º.4º.2 y 5º.4º.3 anteriores, son como sigue:

Los importes de tales gastos contables y fiscales, deducidos en el ejercicio 2002/03, coinciden con las deudas de unas liquidaciones tributarias (cuotas e intereses de demora), notificadas a la entidad el 30 de julio de 2002, y giradas a cargo del **Club** en su calidad de responsable solidario por ser el pagador de las correspondientes rentas, por los dos conceptos impositivos siguientes: -Impuesto sobre Sociedades. Obligación Real de los años 1997 y 1998, e -Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Obligación Real- del año 1996, respectivamente.

Liquidaciones que recogieron unas regularizaciones que trajeron causa de que toda una serie de entidades no residentes habían percibido del **Club** determinadas rentas que éste les había satisfecho como contraprestación por la cesión de los derechos de imagen de algunos jugadores y técnicos deportivos del **Club**; y aquí viene la disociación:

Pues, en el segundo de aquellos ajustes, atinente sólo a períodos del año 1996, los jugadores y técnicos afectados fiscalmente eran "*no residentes en España*", las rentas correspondientes se consideraron susceptibles de ser gravadas en España, país de la fuente de las mismas, en virtud de los arts. 15 de los respectivos CDI; y como los perceptores de las mismas (los jugadores y técnicos o *residentes en España*" *concernidos*) no habían efectuado en razón de las mismas la pertinente tributación por el I.R.P.F.-Obligación Real; para regularizar tal falta de tributación, se incoaron al **Club**, en su calidad de responsable solidario como pagador de tales rentas (art. 19.Tres de la Ley 18/1991), unas actas que dieron lugar a unas liquidaciones notificadas a la entidad el 30/07/02. Actas y liquidaciones recogidas en la pág. 12ª del acta.

Mientras que en el primer ajuste, atinente a períodos de los años 1997 y 1998; aquellas rentas fueron calificadas de cánones (art. 12 CDI), que debían entenderse percibidas en territorio español; y como las entidades concernidas no habían efectuado en razón de las mismas la pertinente tributación por el Impuesto sobre Sociedades-Obligación Real, para regularizar tal falta de tributación, se incoaron al **Club**, en su calidad de responsable solidario como pagador de tales rentas (art. 41.1 de la Ley 43/1995), unas actas que dieron lugar a unas liquidaciones notificadas a la entidad el 30/07/02. Actas y liquidaciones recogidas en la pág. 11ª del acta.

Y en aquel ejercicio 2002/03 el **Club** se dedujo contable y fiscalmente los importes (cuotas e intereses de demora) de todas aquellas liquidaciones tributarias: 236.650,25 € por un lado y 1.283.208,85 € por otro.

El actuario, que ya hemos dicho que trata estos dos ajustes conjuntamente (Presupuestos de Hecho 6.º.4.º.2 y 6.º.4.º.3 unidos), destaca -pues es el eje de su argumentación- que esas liquidaciones le fueron giradas al **Club** en su calidad de “*responsable solidario*”, como PAGADOR de las correspondientes rentas; rentas que el **Club** satisfizo como contraprestación de la cesión de los derechos de imagen de determinados jugadores y técnicos deportivos del **Club**; rentas que, habiéndose percibido en territorio español, no habían tributado en España; y de ahí que -ex. arts. 41.1 de la Ley 43/1995 y 19.Tres de la Ley 18/1991- se practican al **Club** aquellas liquidaciones.

El actuario -véanse las págs. 24ª y 25ª de su informe- examina la figura del pagador de rentas y su función tributaria; razonando que, aunque la figura del pagador ha perdido trascendencia en favor de los retenedores, en su momento representó un papel esencial; y que su origen se encuentra en la necesidad que tiene el legislador de buscar un nexo personal, un sujeto estable al que dirigirse y que responda recaudatoriamente de las deudas tributarias de los “*no residentes*” correspondientes a las rentas obtenidas (sin la mediación de establecimiento permanente) en razón de las rentas que él (el pagador de las mismas) haya satisfecho. E indica que *<En derecho tributario es evidente que un sujeto llamado responsable constituye una figura recaudatoria>*.

Por lo expuesto, considera que, al ser inicialmente el **Club** tan sólo el “*responsable solidario*” del pago de dichas deudas, una vez realizado el pago de las mismas, nació en él **un derecho de repetición o crédito frente a los deudores principales**: aquellos jugadores y técnicos deportivos y sus sociedades interpuestas; con lo que, desde el punto de vista contable, se estará ante un crédito ostentado frente a unos terceros y no ante unos gastos; y que, incluso habiéndose reconocido unos gastos contables, su no reclamación a los verdaderos deudores, podría constituir una mera liberalidad, sancionada como no deducible en el art. 14.1.e) de la Ley 43/1995. Argumentos en apoyo de los cuales cita los contenidos de una resolución del T.E.A.C. de 15 de marzo de 2011 y de una sentencia del TSJ de Castilla La Mancha de 17 de septiembre de 2007

Lo que hace que los importes de las mencionadas liquidaciones tributarias, cargadas a resultados del ejercicio 2002/03 y deducidos fiscalmente en el mismo, no fueran fiscalmente deducibles para la entidad en su integridad (ni las cuotas ni los intereses de demora).

La entidad tampoco ha dicho nada respecto de este ajuste.

La fundamentación de este ajuste, que también resulta procedente, va a basarse en las mismas normas (arts. 14.1.e de la Ley 43/1995, 114.1 de la Ley 230/1963 y 105.1 de la Ley 58/2003) que el del Fundamento de Derecho séptimo (deducción del importe de las liquidaciones tributarias giradas a cargo de **Rx...**), pero como, mientras que en éste de **Rx...**, las liquidaciones se le habían girado a él (a **RX...**), en el que ahora nos ocupa las liquidaciones tributarias fueron giradas directamente al **Club**, en cuanto que obligado tributario, esta cuestión amerita de una motivación adicional.

Las primeras de aquellas actas del 2002 (ajuste 5.º.4.º.2) -véanse en el <Anexo E10> a la <Dil. nº. 38.2 CD Anexos Dil. Sociedades> del expediente electrónico- se incoaron al **Club** al amparo de lo dispuesto en el apartado 1 del art. 41 “Responsables” de la Ley 43/1995 del I. s/ Soc.

La figura viene de lejos.

La cuasi preconstitucional Ley del I. s/ Soc. 61/1978, de 27 de diciembre, ya contemplaba la “*obligación real*” de contribuir por dicho impuesto (art. 4.1.b), incluso por las rentas obtenidas “*sin establecimiento permanente*” (art. 7); sin embargo, su articulado -y con independencia de lo que pudiera recaudarse vía retenciones- no incluía medio o procedimiento alguno que permitiesen recaudar el impuesto así devengado -por “*obligación real*”- de unos sujetos pasivos que podían ser de cualquier lugar del mundo.

El remedio lo puso el R.D. Ley 24/1982, de 29 de diciembre, que introdujo un precepto luego reproducido en el art. 17 “*Tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personal o Entidades no residentes en territorio español*” de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que rezaba:

“1. Las personas o Entidades no residentes en territorio español que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, limitarán su tributación, a partir del 1 enero 1983, a la aplicación de los siguientes tipos efectivos sobre las cuantías íntegras devengadas:

a) El 16% con carácter general.

b) El 10%, cuando se trate de importes satisfechos a su Sociedad matriz o dominante por Sociedades españolas vinculadas, en contraprestación de los servicios de apoyo a la gestión recibidos, en tanto figuren establecidos contractualmente y se correspondan con la utilización efectiva de dichos servicios.

El mismo criterio se aplicará en relación con los gastos generales imputados a que se refiere el art. 13, n), de la Ley 61/1978, de 27 diciembre, en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente.

c) El 7%, cuando se trate de rendimientos derivados de arrendamiento o utilización en territorio español de películas y producciones cinematográficas para su explotación comercial o su utilización en campañas publicitarias.

2. En los casos de prestaciones de servicio, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje, derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, el sujeto pasivo aplicará el tipo efectivo del 16% a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

3. Los sujetos pasivos no residentes a los que se refiere el presente artículo tributarán separadamente por cada devengo, total o parcial, de los rendimientos, a través del representante designado al efecto, o en su defecto, del pagador.

El representante o pagador, según proceda, responderá solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión a efectos fiscales tengan encomendada o asuman.

4. A los incrementos de patrimonio obtenidos por personas o Entidades no residentes en territorio español y sometidos a tributación por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades les serán aplicables las normas de determinación de la base imponible y los tipos de gravamen contenidos en el régimen general de la obligación personal.

5. No resultará aplicable la compensación de pérdidas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimientos permanentes en España por personas o Entidades no residentes en territorio español.”

Norma de 1983 que arraigó, pues estuvo vigente hasta que fue derogada por la D.D. Única.9 de la Ley 43/1995; y, cómo sería la cosa, que la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, cuando trataba tal cuestión se limitó a recoger lo siguiente:

“Finalmente, respecto de la obligación real de contribuir y en relación con los elementos personales, cabe destacar el notable aligeramiento en la obligación de nombrar representante, que queda limitada, además de a los supuestos en que exista establecimiento permanente en España, a aquellos casos en que resulten deducibles determinados gastos, así como en los casos en que, debido a la complejidad de la operatoria del contribuyente, así se requiera por la Administración.”

Y reguló el tema en el apartado 1 de su art. 41 “Responsables” (cuya redacción: la de ese apartado, no varió nunca), que disponía:

*“1. **El pagador** de los rendimientos, devengados sin mediación de establecimiento permanente, por los sujetos pasivos no residentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes, no afectados, a un establecimiento permanente, **responderá solidariamente** del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado.”*

Lo cual no obsta para que –ex. art. 40- cuando se trata el tema de los “Elementos personales” -Capítulo I- de la “Obligación real de contribuir” - Título VII los sujetos pasivos hayan sido siempre:

“Son sujetos pasivos por obligación real las entidades que sin ser residentes en territorio español conforme al artículo 8 de esta Ley, obtengan rentas en el mismo.”

Por tanto, todas aquellas actas de 2002 y los consiguientes actos de liquidación del Presupuesto de Hecho 5º.4º.2 se referían a la tributación omitida por la “obligación real” de contribuir del I. s/ Soc. español de toda una serie de entidades no residentes; tributación que se exigió al **Club** en cuanto que responsable solidario de tales deudas; pero, obligaciones de contribuir cuya titularidad no era en modo alguno suya. En absoluto. **Las obligaciones exigidas eran de todas aquellas entidades “no residentes”**, sujetos pasivos, en cuanto que contribuyentes del Impuesto, en los términos del art. 31.1 de la Ley 230/1963:

“Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”.

Pero, además, y ello es extraordinariamente importante, las cantidades que así se exigieron al **Club** no eran a cuenta de lo que aquellas entidades “no residentes” tuvieran que contribuir; sino que lo que se le exigió fue la totalidad de la exacción debida: toda la tributación con la que el legislador había decidido gravar las rentas concernidas.

Y no sólo eso; es que con la exigencia de aquellos importes al **Club** quedaron extinguidas definitivamente las correspondientes obligaciones principales, si por tales tenemos las de toda aquella serie de entidades no residentes de contribuir por la “obligación real” del I. s/ Soc. español; de suerte tal, que, a partir de aquel momento, la Administración ya no podía dirigirse contra ninguna de aquellas entidades no residentes, que se habían visto liberadas de tal obligación tributaria.

Mientras que las otras actas del 2002 (las ajuste 5º.4º.3) –véanse también en el <Anexo E10> a la <Dil. nº. 38.2 CD Anexos Dil. Sociedades> del expediente electrónico- se incoaron al **Club** al amparo de lo dispuesto en el apartado Tres del art. 19 “*Deuda tributaria*” de la Ley 18/1991 del I.R.P.F.

Y la situación venía a ser la misma.

La preconstitucional -ésta sí- Ley del I.R.P.F. 44/1978, de 8 de septiembre, ya contemplaba la “*obligación real*” de contribuir por dicho impuesto (arts. 4.1.b y 7.2); sin embargo, su articulado -y con independencia de lo que pudiera recaudarse vía retenciones- no incluía medio o procedimiento alguno que permitiesen recaudar el impuesto así devengado -por “*obligación real*”- de unos sujetos pasivos que podían ser de cualquier lugar del mundo.

El remedio lo puso también en los términos antes expuestos el R.D. Ley 24/1982, de 29 de diciembre, y luego la Ley 5/1983, de 29 de junio, con esa norma antes transcrita aplicable a las personas jurídicas –entidades- y también a las personas físicas:

“1. Las personas o Entidades no residentes en territorio español que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, ...

(...)

3. Los sujetos pasivos no residentes a los que se refiere el presente artículo tributarán separadamente por cada devengo, total o parcial, de los rendimientos, a través del representante designado al efecto, o en su defecto, del pagador.

El representante o pagador, según proceda, responderá solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión a efectos fiscales tengan encomendada o asuman.

4. A los incrementos de patrimonio obtenidos por personas o Entidades no residentes en territorio español y sometidos a tributación por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades les serán aplicables las normas de determinación de la base imponible y los tipos de gravamen contenidos en el régimen general de la obligación personal.

5. ...”

Norma de 1983 que estuvo vigente incluso tras la entrada en vigor de la Ley 18/1991 del I.R.P.F, pues, como antes hemos dicho, no fue derogada sino por la Ley 43/1995; sin perjuicio de lo cual, la Ley 18/1991 ya introdujo su propia norma para facilitar el cobro del impuesto denegado con la “obligación real” de contribuir; lo que hizo en su art. 19.Tres de su redacción original, que disponía:

“Tres. En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes sin establecimiento permanente o el pagador de los rendimientos, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que hayan satisfecho.

Si la retención a que se refiere el párrafo segundo de la letra b) del apartado uno de este artículo no se hubiese ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del impuesto.”

Lo cual, como antes, no obsta para que –ex. arts. 11.Uno.b) y 16- los sujetos pasivos hayan sido siempre:

“11.Uno. Son sujetos pasivos del impuesto:

b) *Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.*

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por:

.../...

Artículo 16. Obligación real de contribuir

16.Uno. Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir estarán sometidos al impuesto en los términos previstos en este Capítulo, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.”

Por tanto, todas aquellas actas de 2002 y los consiguientes actos de liquidación del Presupuesto de Hecho 5º.4º.3 se referían a la tributación omitida por la “obligación real” de contribuir del I.R.P.F. español de toda una serie de personas físicas no residentes; tributación que se exigió al **Club** en cuanto que **responsable solidario** de tales deudas; pero, obligaciones de contribuir cuya titularidad no era en modo alguno suya. En absoluto. **Las obligaciones exigidas eran de todas aquellas personas físicas “no residentes”**, sujetos pasivos, en cuanto que contribuyentes del Impuesto, en los términos del art. 31.1 de la Ley 230/1963: *“Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”*.

Pero, además, y nos repetimos, porque también aquí ello es extraordinariamente importante, las cantidades que así que así se exigieron al **Club** no eran a cuenta de lo que aquellas personas físicas “no residentes” tuvieran que contribuir; sino que lo que se le exigió fue la totalidad de la exacción debida: toda la tributación con la que el legislador había decidido gravar las rentas concernidas.

Y no sólo eso, y nos volvemos a repetir; es que con la exigencia de aquellos importes al **Club** quedaron extinguidas definitivamente las correspondientes obligaciones principales, si por tales tenemos las de toda aquella serie de personas físicas no residentes de contribuir por la “obligación real” del I.R.P.F. español; de suerte tal, que, a partir de aquel momento, la Administración ya no podía dirigirse contra ninguna de aquellas personas físicas no residentes, que se habían visto liberadas de tal obligación tributaria.

Y ahora la situación de uno (5º.4º.2) y otro (5º.4º.3) ajustes **vuelven a converger**; pues en ambos estamos ante que el **Club** se le exigieron, en cuanto que **responsable solidario**, unas deudas tributarias que no eran suyas; sino que, en los términos expuestos, correspondían a aquellas entidades y personas físicas no residentes.

La actual Ley General Tributaria (58/2003) ya recoge específicamente el derecho de repetición o reembolso de los responsables cuando se hacen cargo de una deuda tributaria ajena, concretamente en el apartado 6 de su art. 41 “Responsabilidad tributaria”, que dispone:

“6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.”

Norma que, como se ve, remite a la legislación civil.

Esta previsión no estaba en la anterior Ley General Tributaria (230/1963), lo que no quiere decir que ese derecho de repetición o reembolso no existiese antes; pues estaba establecido, como ahora, en la legislación civil; y es un asunto -repárese en ello- que escapa a lo propiamente tributario; y, por si no lo fuera, no puede olvidarse que el art. 9 de la Ley 230/1963 disponía que:

“1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se registrarán:

- a) Por la presente Ley, ...*
- b) Por las leyes propias de cada tributo.*
- c) Por los Reglamentos Generales ... y*
- d) Por los decretos, por las órdenes ...*

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común.”

Con lo que estamos en el Derecho común: la legislación civil.

El Código civil regula la fianza en el Título XIV de su Libro IV, arts. 1.822 y ss. Vamos a recordar de lo que ahí se dispone, que es lo que delinea el marco de la institución, que tiene luego muchos matices y recovecos que no son del caso traer aquí, lo más relevante para lo que ahora nos ocupa:

El art. 1.822 reza:

“Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste.

*Si el fiador se obligare **solidariamente** con el deudor principal, se observará lo dispuesto en la Sección 4.ª, Capítulo III, Título Primero, de este Libro.”*

Sección 4.ª *“De las obligaciones mancomunadas y de las solidarias”* del Capítulo III del Título Primero cuyo primer artículo (el 1.137) dispone que:

“La concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir, ni cada uno de éstos deba prestar, íntegramente las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria.”

Resultando también de aplicación lo dispuesto en los arts. 1.144 *“El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente”* y 1.145 *“El pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación”*

Como vemos, *“por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste”* -art. 1.822-; incluso *con carácter solidario*, lo que, de ser así (*solidaria*), implica que tanto el fiador como el deudor afianzado deben prestar indistinta e íntegramente las cosas objeto de la misma; fianza que -art. 1.823- puede ser convencional o judicial, pero también *“legal”*, y que -art. 1.825- puede garantizar *“deudas futuras”*, cuyo importe no sea aún conocido. Como se ve, los párrafos y términos entrecomillados configuran la esencia de lo que es la -responsabilidad tributaria solidaria- por la que se exigieron aquellas deudas al **Club**.

Pero lo que está claro es que: **el fiador no debe, responde**; pues el que debe es -el deudor-.

Y como, aunque no debe, responde; si el deudor no cumple, el fiador ha de hacer frente a la obligación, satisfaciéndola; y en ese caso -ex. art. 1.838-:

“El fiador que paga por el deudor debe ser indemnizado por éste. La indemnización comprende:

1.º La cantidad total de la deuda.

2.º Los intereses legales de ella desde que se haya hecho saber el pago al deudor, aunque no los produjese para el acreedor.

3.º Los gastos ocasionados al fiador después de poner éste en conocimiento del deudor que ha sido requerido para el pago.

4.º Los daños y perjuicios, cuando procedan.

La disposición de este artículo tiene lugar aunque la fianza se haya dado ignorándolo el deudor.”

La asunción por el **Club** de las deudas tributarias que correspondían a aquellas entidades y personas físicas no residentes, que eran los verdaderos deudores de tales deudas tributarias, en su condición de sujetos pasivos contribuyentes de los tributos correspondientes, hizo nacer en el **Club** unos derechos de crédito comprensivos de todos esos extremos que el art. 1.838 del código civil recoge.

Derechos de crédito frente a aquellas entidades y personas físicas no residentes que el **Club** optó libérrimamente por no reclamar.

Y volvemos a estar como al final del Fundamento de Derecho séptimo: **Comportamiento, ése de no reclamar libérrimamente de unos terceros que efectivamente te deben** 236.650,25 € y 1.283.208,85 €, **que no cabe calificar sino de “liberalidad”**; lo que hizo que el empobrecimiento patrimonial que ello supuso en el ejercicio 2002/2003 fuera fiscalmente no deducible en atención de lo que entonces disponía el apartado 1.e) del art. 14 *“Gastos no deducibles”* de la Ley 43/1995, según el que:

“1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles

e) Los donativos y liberalidades.”

Porque, para que así no fuera, para que pudiera entenderse que no se trató de una tal, sino que el **Club** dejó de reclamar aquellos créditos a su favor porque estaba obligado a ello, es de la entidad -ex. arts. 114.1 de la Ley 230/1963 y 105.1 de la Ley 58/2003- la carga de probar que efectivamente fue así.

Prueba que, a la vista de lo que en el expediente consta, la entidad no es que no haya realizado, sino que ni tan siquiera ha intentado

Y ciertamente que el **Club** también podría haberse deducido aquellos importes, por la vía de impago; pues, cuando alguien que ostenta un crédito frente a un tercero e intenta hacerlo efectivo, si al final no lo consigue, ello le produce un quebranto patrimonial, que es fiscalmente deducible; pero, para que la deducibilidad hubiera podido acceder por esta vía, en aquel ejercicio 2002/03 o en alguno de los siguientes, hubiera sido preciso que la entidad hubiera acreditado, pues suya también es -ex. arts. 114.1 de la Ley 230/1963 y 105.1 de la Ley 58/2003- la carga de hacerlo, cuáles fueron las gestiones de cobro que realizó, y cuándo y cómo -en qué punto y porqué- resultaron infructuosas. Pero la, también inacción de la entidad respecto de esta vía, nos conduce de nuevo a la liberalidad, que a nuestro juicio concurre tanto en quien no cobra -activamente porque no quiere como en quien -pasivamente- no hace nada para cobrar.

Por todo ello, hay que resolver que la entidad no pudo deducirse con arreglo a Derecho en el ejercicio 2002/03 esos importes de 236.650,25 € y 1.283.208,85 €. Importes (1.519.859,10 € en total) que han de aumentar la base imponible de aquel ejercicio, minorando el importe negativo de la misma que se declaró en esas mismas cuantías.

Frente a ello, **la Entidad** en su reclamación económica administrativa aduce por vez primera (*Tercera.- Procedencia de la deducción de los gastos derivados del pago de las liquidaciones giradas al Club en su calidad de responsable solidario*) dado que nada alegó ante la Inspección, que se trata de un gasto fiscalmente deducible por ser una retribución del trabajo y no una liberalidad y dice así:

Nuevamente nos encontramos frente a una retribución que el **Club** satisface a sus jugadores, técnicos deportivos y sus sociedades y nuevamente debemos entender que no se trata de una liberalidad sino que el **Club** no exigió los pagos efectuados en su condición de responsable solidario porque así le convenía para su negocio. Es obvio que la entidad no renuncia a un crédito al que tiene derecho porque sea generosa sino porque beneficia sus intereses y que, por tanto, no puede considerarse una liberalidad al no concurrir el *animus donandi*. Téngase en cuenta que el mayor activo de una entidad deportiva son sus jugadores y *técnicos* y que dicha entidad necesita, para la obtención de ingresos, que dichos jugadores y técnicos estén a pleno rendimiento físico y mental, por lo que, **para evitar la desmotivación de aquéllos**, la bajada de su rendimiento, la influencia negativa en los demás miembros de la plantilla e incluso la incidencia en futuros fichajes, que acarrearían un perjuicio económico y social para el **Club**, **a éste le conviene no insistir en la reclamación de la deuda que ha satisfecho**.

De acuerdo con la jurisprudencia citada en la anterior alegación, la gestión empresarial corresponde al titular de la misma y no a la Hacienda Pública, por lo que es el **Club** quien debe determinar qué gastos debe asumir para la obtención de ingresos y la Inspección tributaria no puede entrar a considerar si dichos gastos son necesarios, convenientes o razonables para el ejercicio de la actividad. Por tanto, puesto que no se ha puesto en duda la realidad del gasto ino únicamente su motivación, procede la deducibilidad del mismo y debe anularse la regularización de las bases imposables negativas que por este concepto realiza la Administración por importe de 236.650,25 € por un lado y 1.283.208,85 € por otro.

Anticipa ya este Tribunal que no comparte lo aducido por la Entidad de acuerdo con lo que se expone a continuación:

En primer lugar, recordando que el artículo 10.3 de la LIS dispone que *“En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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”*, debe analizarse si los gastos contabilizados por la Entidad en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por el concepto de por el concepto de “Provisión actas 96-99 - Impuesto s/ Soc.-Obligación Real”.y “Provisión actas 96-99 – I.R.P.F.-Obligación real”, son un gasto correctamente contabilizado y si, además, es fiscalmente admisible o, por el contrario, si la norma fiscal contiene alguna disposición que niegue su deducibilidad.

Desde la perspectiva contable, como sostiene la Inspección, la Entidad incurrió en un error contable en cuanto que contabilizó como gasto en el periodo 2002/2003 los importes correspondientes a tributos (tanto cuota como intereses de demora) respecto a los cuales la misma no tiene la condición de contribuyente (PGC 1990 TERCERA PARTE, DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES del subgrupo 63. *Tributos*, cuenta 631. Otros tributos)^[14], sino de *“responsable solidario”*, como PAGADOR de las correspondientes rentas.

Tales pagos no tienen la consideración de retribuciones o gasto personal (cuenta correspondiente del subgrupo 64. *“Gastos de personal”*, según detalle pormenorizado recogido en la Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas, obligatorio para la Entidad según se refleja en las Actas de conformidad incoadas), de un lado, porque la Entidad se limita a alegarlo por vez primera ante este Tribunal, sin aportar prueba alguna. Incluso de sus propias alegaciones se deduce lo sostenido por la Inspección: *“...el Club no exigió los pagos efectuados en su condición de responsable solidario porque así le convenía para su negocio. Es obvio que la entidad no renuncia a un crédito al que tiene derecho porque sea generosa sino porque beneficia sus intereses”*

Así las cosas, resulta evidente tal y como señala la Inspección, con cita del criterio manifestado por este Tribunal 15 de marzo de 2011 (RG 3052/08), que la Entidad debió contabilizar, en primer término (*“Principio de no compensación. En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidos en los modelos de las cuentas anuales. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo”*) un derecho de crédito frente a las personas o entidades no residentes, sujetos pasivos de los correspondientes impuestos incumplidos y deudores de los mismos. Y posteriormente, en su caso, la dotación a una Provisión por insolvencias, o la renuncia al misma y perdida correspondiente. Y, por tanto, el gasto extraordinario que la misma contabiliza (vulnerando el Principio de no compensación) viene a representar contablemente la “perdida” (*por hechos o transacciones que, teniendo en cuenta el sector de actividad en que opera la empresa, cumplen las dos condiciones siguientes: - Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa*) asumida por la Entidad que reconoce que renuncia a un crédito al que tiene derecho, lo que contablemente puede responder a los enunciados principio de prudencia (*Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos, se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.*) y de correlación de ingresos y gastos (*“El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa”*).

Y nuevamente, como así se ha razonado en el Fundamento de derecho Cuarto, debe ahora reiterarse que desde el punto de vista mercantil y contable el principio de prudencia y principio de correlación de ingresos y gastos obligan a recoger en el Balance todos los riesgos previsibles o pérdidas eventuales, aunque no guarden relación con la actividad de la Entidad .

Ahora bien, desde el punto de vista fiscal, el artículo 13 de la Ley del Impuesto viene a delimitar con criterios objetivos la deducibilidad o no de determinadas provisiones para riesgos y gastos fiscalmente, y tal y como ha señalado este TEAC en Resolución de 28 de mayo 2009 R.G.: 3622-08 y 5826-08 (confirmada en este punto por Sentencia de la AN de fecha 26 de abril de 2012, nº de recurso: 295/2009) para que la provisión sea fiscalmente deducible es necesario que la contingencia que cubre corresponda a un gasto que es fiscalmente deducible en el Impuesto sobre sociedades. No basta con la existencia de un litigio en curso o de una indemnización o un pago pendiente para que la provisión sea fiscalmente deducible sino que es necesario que el objeto del mismo sea deducible, esto es, que corresponda a un gasto fiscalmente deducible en el IS. Luego, no serán fiscalmente deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de aquellos hechos que correspondan a gastos que de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del TRLIS no son fiscalmente deducibles.

La entidad reconoce haber asumido tales deudas sin estar obligada a ello, negando el carácter de liberalidad que la Inspección atribuye al gasto extraordinario contabilizado aduciendo como razones de tal asunción *“...porque beneficia sus intereses y que, por tanto, no puede considerarse una liberalidad al no concurrir el animus donandi. Téngase en cuenta que el mayor activo de una entidad deportiva son sus jugadores y técnicos y que dicha entidad necesita, para la obtención de ingresos, que dichos jugadores y técnicos estén a pleno rendimiento físico y mental, por lo que, para evitar la desmotivación de aquéllos, la bajada de su rendimiento, la influencia negativa en los demás miembros de la plantilla e incluso la incidencia en futuros fichajes, que acarrearían un perjuicio económico y social para el Club, a éste le conviene no insistir en la reclamación de la deuda que ha satisfecho”* y apelando a *“la jurisprudencia ^[15] citada en la anterior alegación, la gestión empresarial corresponde al titular de la misma y no a la Hacienda Pública, por lo que es el Club quien debe determinar qué gastos debe asumir para la obtención de ingresos y la Inspección tributaria no puede entrar a considerar si dichos gastos son necesarios, convenientes o razonables para el ejercicio de la actividad.”*

Por ello, y para evitar reiteraciones innecesarias, se remite este Tribunal a lo razonado en el en el Fundamento de derecho Cuarto, lo que conduce a confirmar el acto de liquidación y considerar fiscalmente no deducibles los gastos extraordinarios asumidos por la Entidad sin estar obligada a ello por cuotas e intereses de demora correspondientes a las obligaciones tributarias incumplidas de personas y entidades no residentes, por constituir ello una liberalidad y referirse a conceptos que no son deducibles en los impuestos personales de las personas y entidades no residentes deudores principales, sin que puedan serlo en el impuesto sobre Sociedades del responsable solidario.

Septimo.

Procede a continuación, por la relación que guarda con el ajuste en la base imponible negativa de 2002/2003 que se acaba de analizar, pronunciarnos sobre el ajuste en la base imponible de los periodos 2005/06 por importe de 46.337,79 €, periodo 2006/07 por importe de 51.657,82 €, y Periodo 2007/08 por importe de 58.283,84 €, correspondiente a los intereses devengados^[16] por los importes de unas liquidaciones tributarias giradas al **Club** en su calidad de responsable solidario en cuanto que pagador de las correspondientes rentas, por el ?-impuesto sobre Sociedades-Obligación Real y por el -I.R.P.F.-Obligación Real de determinadas personas

físicas y jurídicas no residentes en territorio español, que contabilizó la Entidad como gasto del ejercicio en la cuenta 6690001 -Otros gastos financieros-, gasto que se dedujo fiscalmente .

En primer lugar debe recordarse que, tal y como ha quedado expuesto, la Entidad, en el preceptivo trámite de alegaciones posterior a la formalización de las Actas de disconformidad, limitó aquellas a *“la facultad para verificar los diferentes componentes de bases imposables negativas declaradas en ejercicios ya prescritos pero que irrogan sus efectos en ejercicios sujetos a comprobación, por tanto no prescritos”*, sin realizar alegación alguna referida a los concretos ajustes (cuenta 6690001-Otros gastos financieros) de las bases imposables de los periodos no prescritos y objeto de comprobación 2005/06, 2006/07 y 2007/08, solicitando en aquel momento **exclusivamente** que se anulara la rectificación de las bases negativas procedentes de 2002-2003 y 2003-2004 y *“...dicte resolución en el sentido de nuestras alegaciones”*.

Mientras que en sede de este Tribunal modifica su pretensión, que ya no viene limitada exclusivamente a la anulación de la rectificación de las bases negativas procedentes de 2002-2003 y 2003-2004, pretendiendo ahora la anulación en su integridad de los actos de liquidación en los que, tal y como ha quedado expuesto, se regularizan por considerarse fiscalmente no deducibles determinados gastos contables del propio periodo no prescrito y objeto de comprobación: 2005/06, 2006/07 y 2007/08 .

Los Actos de liquidación, en su Fundamento de derecho Undécimo, motivan la procedencia de este ajuste y así señalan:

DÉCIMOPRIMERO.- Como en el caso del Fundamento de Derecho octavo, el ajuste que ahora vamos a examinar guarda una íntima relación con su inmediato anterior, pues, como en aquel caso, dimana del mismo.

Es el ajuste que hemos titulado *<Gastos financieros en concepto de intereses de demora incluidos en las liquidaciones tributarias giradas a la entidad en su condición de responsable solidario como pagador de rentas a personas y entidades no residentes>*, y cuyos **antecedentes**, expuestos en el Presupuesto de Hecho 5º.2º, dimanaban de los que hemos referido en el Fundamento de Derecho anterior, en el que, al relatar sus presupuestos fácticos, entre otros extremos hemos recogido -y sintetizamos de cara a lo ahora relevante que:

En el ejercicio 2002/03 el **Club** se dedujo contable y fiscalmente, por unos totales de 236.650,25 € por un lado y 1.283.208,85 € por otro, los importes de toda una serie de liquidaciones tributarias (cuotas e intereses de demora), notificadas a la entidad el 30 de julio de 2002, y giradas a cargo del **Club** en su calidad de responsable solidario por ser el pagador de las correspondientes rentas, por los dos conceptos impositivos siguientes: - Impuesto sobre Sociedades. Obligación Real de los años 1997 y 1998, e -Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Obligación Real del año 1996.

Antecedentes a los que se añaden los propios de este ajuste, que consisten en que la entidad contabilizó en este ejercicio 2005/06 un gasto de € en la cuenta 6690001 -Otros gastos financieros- correspondiente a los intereses devengados por los importes de esas liquidaciones tributarias que se le habían girado en julio de 2002, gasto que se dedujo fiscalmente.

Por ello, y como hemos recogido en el Presupuesto de Hecho 6º.2º, tras negar la deducibilidad del principal de esas liquidaciones como hemos visto en el Fundamento de Derecho anterior, y anudándolo a ello, el actuario niega la deducibilidad de todos los gastos procedentes o fruto de todas aquellas liquidaciones tributarias que se le giraron como responsable solidario”, entre los que se encuentran esos€ de intereses de tales liquidaciones deducidos como gasto en el ejercicio que nos ocupa.

Mientras que la **entidad** tampoco ha dicho nada.

Como en el Fundamento de Derecho octavo, la procedencia de este ajuste deriva de su inmediato anterior.

El **Club**, libérrimamente, no sólo no reclamó de los terceros concernidos, que efectivamente le debían -en los términos razonados en el Fundamento de Derecho anterior- el principal de esa deuda que él (el **Club**) había tenido que pagar (aquellos 1.519.859,10 € en total), y que es la primera parte de la indemnización que el deudor - ex. art. 1.838 del Código civil- debe satisfacer al fiador que ha cumplido por él:

El fiador que paga por el deudor debe ser indemnizado por éste.

La indemnización comprende:

1.º La cantidad total de la deuda”.

Si no que, también libérrimamente, ha ido renunciando después, año a año, al segundo componente de esa indemnización debida:

El fiador que paga por el deudor debe ser indemnizado por éste.

La indemnización comprende:

2.º Los intereses legales de ella desde que se haya hecho saber el pago al deudor, aunque no los produjese para el acreedor.”

Intereses que la entidad podría haber exigido de aquellas personas jurídicas y físicas no residentes, y que habría servido para neutralizar –y olvidémonos ahora de si sus cuantías coincidirían exactamente, o no- con los que a ella le termine girando la A.E.A.T.

Como vemos aquí la **regularización** puede venir **por dos vías**:

--- La primera, que es la que predica el actuario, y que puede compartirse porque resulta procedente, que se motiva diciendo que, como la operación de origen ha de calificarse de *“liberalidad”* no deducible, tampoco lo serán (deducibles) las consecuencias provenientes de aquella operación, que se materializa de momento en esos intereses girados por la A.E.A.T.

--- Mientras que la motivación de la segunda, consistiría en razonar que, año a año, el **Club** omitió de reclamar de aquellas personas jurídicas y físicas no residentes los intereses que -ex. art. 1.838 del Código civil- podría haberles reclamado; lo que constituye -ex. art. 14.1.e) de la Ley 43/1995- una *“liberalidad”*, fiscalmente no deducible; ya que, siendo suya -ex. arts. 114.1 de la Ley 230/1963 y 105.1 de la Ley 58/2003- la carga de hacerlo, la entidad no ha probado por qué estaba obligada a no reclamar aquellos intereses; o por qué el no reclamarlos estaba correlacionado con sus ingresos, en los términos expuestos por el T.S. en esa sentencia de 28 de septiembre de 2012 (Rec. de casación nº. 6508/2009), parcialmente transcrita antes.

Por ello, resolvemos que la deducción fiscal de ese importe de€ en el ejercicioque nos ocupa fue indebida; lo que supone que habrá que aumentar la base imponible liquidada con la conformidad de la entidad (Presupuesto de Hecho 4º) en tal importe.

Frente a ello, la Entidad en su reclamación económica administrativa aduce por vez primera (*“Séptima. Procedencia de la deducción de los intereses de demora incluidos en las liquidaciones tributarias giradas a la entidad en su condición de responsable solidario”*) dado que nada alegó ante la Inspección, que:

Según lo expuesto en la alegación tercera, la Administración considera que la no reclamación de los pagos efectuados por este concepto y todos los gastos procedentes de dichas liquidaciones no pueden ser deducibles por tratarse de una liberalidad.

Nos remitimos aquí a lo expuesto en la alegación tercera en la que hemos acreditado la deducibilidad del gasto contabilizado por este concepto, puesto que la no insistencia en la reclamación de las cantidades satisfechas por el **Club** como responsable solidario obedece a una decisión empresarial, con el objetivo de evitar perjuicios económicos y sociales para el **Club**, decisión que, según ha establecido la jurisprudencia, no compete valorar a la Inspección.

Por tanto, procede la deducción del mencionado gasto en el Impuesto sobre Sociedades.

Desestimadas como han sido las alegaciones de la Entidad respecto a la procedencia de considerar fiscalmente deducibles las cuotas e intereses de demora correspondientes a las obligaciones tributarias incumplidas de personas y entidades no residentes, y calificadas estas como una liberalidad gasto extraordinario por razón de pérdida asumida sin estar obligada ello y ajena las actividades ordinarias y típicas de la empresa y referirse a conceptos que no son deducibles en los impuestos personales de las personas y entidades no residentes deudores principales, sin que puedan serlo en el impuesto sobre Sociedades del responsable solidario, procede igualmente calificar como gastos fiscalmente no deducibles los gastos contabilizados como otros gastos financieros por incumplir el requisito en términos fiscales de correlación con los ingresos de la Entidad, artículo 14.1 e) LIS, al reconocer la Entidad que asumió los mismos sin estar obligada a ello, renunciando al derecho de crédito que ostentaba frente a las personas y Entidades no residentes sujetos pasivos de los correspondientes impuestos incumplidos.

Octavo.

Procede analizar a continuación si son fiscalmente deducibles en el ejercicio 2002-2003 los gastos que por importe de 2.859.957,56 € contabilizó la Entidad en la cuenta 6789001 “Gastos extraordinarios” por el concepto de “Provisión actas 96-99 - Retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F.”.

Dichos gastos se corresponden con las deudas de unas liquidaciones tributarias derivadas de actas de disconformidad, notificadas a la entidad el 30 de julio de 2002 y giradas a cargo del **Club** en relación a su Obligación de retener a cuenta del I.R.P.F. sobre los Rendimientos del Trabajo y de actividades profesionales de los períodos 01/01/1998 a 31/12/1999, para regularizar las retenciones a cuenta del I.R.P.F. debidos, las que el **Club** había omitido: con motivo de los tres ajustes siguientes (página 13 del acto de liquidación):

- Retenciones omitidas en relación a lo pagado por indemnizaciones por cese en la relación laboral.
- Retenciones omitidas en relación a los importes pagados por la contratación del jugador **Px...** a la sociedad **TT**, de la que dicho jugador era el único accionista; y que la Inspección calificó como rentas derivadas del trabajo de dicho jugador.
- Retenciones omitidas por haberse practicado con unos incorrectos (inferiores a los debidos) tipos de retención.

La Inspección, en el Fundamento de Derecho Duodécimo de los Actos de liquidación, motiva las razones determinantes de la regularización como gasto fiscalmente no deducible de dicho importe (2.859.957,56 €), referidos importes igualmente contabilizados en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 "Gastos extraordinarios – Provisión responsabilidades":

2.859.957,56 € Obligación de retener a cuenta del I.R.P.F. sobre los Rendimientos del Trabajo y de actividades profesionales de los períodos de 01/01/1998 a 31/12/1999 por "Provisión actas 96-99 - Retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F.". (punto 5º.4º.5.2- antes citado)

El citado Fundamento de Derecho Duodécimo razona lo siguiente:

DÉCIMOSEGUNDO.- (...)

(...)

Ajustes cuyos **antecedentes**, resumidos en los Presupuestos de Hecho 5º.4º.4 y 5º.4º.5 anteriores, son como sigue:

Los importes de tales gastos contables y fiscales, deducidos en el ejercicio 2002/03, coinciden con (...) las deudas de tres liquidaciones tributarias (...) notificadas a la entidad el 30 de julio de 2002, y giradas a cargo del **Club** en relación a sus Obligaciones tributarias de retener e ingresar a cuenta:.....

Liquidaciones que recogieron la regularización de unas retenciones e ingresos a cuenta omitidos correspondientes a:

(...)

Las retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F. de 01/01/1998 a 31/12/1999 siguientes:

- Retenciones omitidas en relación a lo pagado por indemnizaciones por cese en la relación laboral.
- Retenciones omitidas en relación a los importes pagados por la contratación del jugador **Px...** a la sociedad **TT**, de la que dicho jugador era el único accionista; y que la Inspección calificó como rentas derivadas del trabajo de dicho jugador.
- Retenciones omitidas por haberse practicado con unos incorrectos (inferiores a los debidos) tipos de retención.

(...)

A la hora de exponer la propuesta que hizo **el actuario** al respecto.....

(...)

Dicho esto, la motivación del actuario es en el fondo prácticamente idéntica a la de los ajustes del Fundamento de Derecho décimo anteriores. Su argumento aquí es que, como el **Club** no ingresó al Tesoro todo lo que debió por esos conceptos tributarios, se le incoaron aquellas actas, que hicieron nacer en ella una deuda para con la H.P.; y, simultáneamente, unas deudas a favor de ella de las que eran deudores los retenidos correspondientes, a los que había entregado unas cuantías mayores que las debidas, precisamente, por haberles retenido menos de lo debido; y es que el aumento de las retenciones que exigió la Inspección al **Club** fue acompañado de un derecho de los respectivos retenidos a aplicarse esas mayores retenciones en sus propias declaraciones autoliquidaciones.

Y por eso, los importes de esas cuotas que propone regularizar, no pudieron tener el carácter de deducibles en la base imponible del I. s/ Soc. del **Club**; carácter (de deducibles) que tampoco tendrían, si esas cantidades que la Inspección le exigió a ella, la entidad hubiese decidido no repercutirlas a los retenidos concernidos, asumiendo ella misma el correspondiente gasto extraordinario; pues tal gasto sería no deducible en virtud lo dispuesto en el art. 14.1.e) de la Ley 43/1995, ya que esa asunción de un gasto que no le correspondía habría sido una liberalidad.

(...)

Como venimos repitiendo de todos los ajustes anteriores, **la entidad** tampoco ha dicho nada respecto de éste.

(...)

Su construcción [la del actuario] recoge de lo que dijo la D.G.T. en tres de los cuatro último párrafos de la contestación a esa consulta **VXXXX/2005**, de 20 de mayo de 2005, que él cita; párrafos del tenor siguiente:

< ... En resumen, la sociedad estará obligada al pago de las retenciones por el importe de la cuota del acta, y los trabajadores podrán ejercitar, en su caso, el derecho a que esas mayores retenciones se incluyan en sus declaraciones-liquidaciones.

En definitiva, en cuanto a la cuota del acta, ésta representa la deuda de la sociedad con la Hacienda Pública por haber practicado retenciones por un importe inferior al que correspondía. Dicha deuda, dado que las actas no se han recurrido y han sido pagadas, deberá contabilizarse en el momento de la firma de las mismas.

Por otra parte, dado que los trabajadores pudieron deducirse en todo caso las retenciones que debieron haberse practicado, la cuota del acta representa para la sociedad un crédito frente a los mismos, consecuencia de haber percibido éstos una mayor cuantía de la que era pertinente, al haber retenido la empresa un importe inferior. En resumen, la cuota pagada por la consultante no representa una partida de gasto sino un derecho de crédito para la sociedad, por lo que su importe no será deducible de la base imponible.

Si la entidad consultante decide no repercutir dicha cuota de las actas a los trabajadores, asumiendo ella misma el gasto correspondiente, el gasto extraordinario contabilizado no será deducible, dado que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, entre otros, las liberalidades. >

Y eso, como idea general, responde a una concepción acertada en el caso del I.R.P.F., pues no en vano la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, dio una nueva reacción, con vigencia desde el 1 de enero de 1997, al art. 98 - Retenciones y otros pagos a cuenta- de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del I.R.P.F., artículo cuyo apartado Dos quedó como sigue:

Dos. El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada. Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración Tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro."

Norma que pasó prácticamente igual a la siguiente ley del I.R.P.F. (la Ley 40/1998, de 9 de diciembre), en el apartado 5 de su art. 82:

"5. El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor o el obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración Tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro."

Normas con las que, a partir del 1 de enero de 1997, cuando un pagador satisfacía una renta sometida a retención, la pagaba acompañada de un derecho crédito frente a la H.P. equivalente al importe de "la cantidad que debió ser retenida"; cuantía que, si, porque no iba a ingresarla al Tesoro, no retenía al perceptor, le estaba pagando a éste de más; de suerte tal, que si luego la Inspección le exigía a él (el pagador) el importe de esa retención no ingresada en plazo, él podía exigir del perceptor tal importe porque antes se lo había pagado de más.

(...)

Por todo ello, resolvemos que la entidad no pudo deducirse con arreglo a Derecho en el ejercicio 2002/03 ese único importe de 2.859.957,56 €.

Importe que ha de aumentar la base imponible de aquel ejercicio, minorando el importe negativo de la misma que se declaró en esa misma cuantía.

Frente a ello, **la Entidad** en su reclamación económica administrativa aduce por vez primera (*Cuarta.- Procedencia de la deducción de los gastos derivados del pago de las actas giradas al Club por retenciones*), dado

que nada alegó ante la Inspección, que se trata de un gasto fiscalmente deducible por ser una retribución del trabajo y no una liberalidad y dice así :

En el ejercicio 2002/2003, el **Club** también recogió un gasto contable y fiscal por los pagos de unas liquidaciones tributarias en relación a sus obligaciones de retener e ingresar a cuenta, que la Inspección considera no deducible por importe de 2.859.957,56€ por entenderlo nuevamente una liberalidad al no haber justificado por qué no se reclamaron los importes pagados a los "retenidos" o la imposibilidad de su cobro.

Incidimos nuevamente en que la falta de cobro de las liquidaciones tributarias pagadas por el **Club** a consecuencia de un defecto de retención constituye, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, con la LIRPF y con la jurisprudencia reproducida en las alegaciones anteriores, una mayor retribución para los jugadores, deducible, por tanto, en el Impuesto sobre Sociedades. Y que la falta de insistencia por parte del **Club** en la reclamación de las mencionadas cantidades obedece a una decisión empresarial, dirigida a evitar perjuicios económicos y sociales para el **Club**, puesto que, como indica el Tribunal Supremo en la sentencia de 21 de noviembre de 2013 antes reproducida, no es razonable que una empresa asuma unos mayores costes de personal si no tiene a su favor la idea de que con esa mayor carga obtendrá también un mayor beneficio y, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de junio de 2008, también reproducida con anterioridad, no compete a la Administración tributaria determinar qué gastos deben asumirse para el desarrollo de la actividad .

En consecuencia, tampoco resulta procedente la regularización de las bases imponibles negativas que la Administración realiza por este concepto.

Anticipa ya este Tribunal que no comparte lo aducido por la Entidad de acuerdo con lo que se expone a continuación:

Los hechos relatados evidencian que la Entidad contabilizó en el periodo 2002/2003 en la cuenta 6789001 "*Gastos extraordinarios – Provisión responsabilidades*" los importes de deuda de una liquidación inspectora practicada a la entidad en concepto de retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F. de 01/01/1998 a 31/12/1999.

La Entidad contabilizó erróneamente como gasto el importe de tales retenciones no practicadas en su momento y exigidas por acta de inspección, pues no constituye tal retención no practicada en plazo un mayor gasto de personal, y debió contabilizar un derecho de crédito, crédito que no reclamado a los perceptores de los correspondientes rendimientos constituye un "perdida" libremente asumida por la Entidad y, por tanto, una liberalidad no deducible fiscalmente.

Y esta errónea contabilización ha sido confirmada por el ICAC en Consulta: 6 de fecha 01-06-2014, BOICAC, núm. 98 de fecha 01-06-2014, "*Sobre el tratamiento contable de ciertas cantidades reclamadas a la empresa por la Hacienda Pública, en concepto de retenciones mal practicadas en las nóminas de ejercicios anteriores.*" cuyos criterios referidos al PGC de 2008 son igualmente aplicables al PGC de 1990:

De acuerdo con lo indicado, en la medida que la deuda frente a la Hacienda Pública origine el nacimiento de un derecho de cobro frente a los trabajadores, la empresa contabilizará un activo y un pasivo sin que los hechos descritos, por lo tanto, afecten al patrimonio de la entidad sin perjuicio del resultado que posteriormente pueda derivarse de la obligación de estimar el posible deterioro del derecho de cobro frente a los trabajadores.

Y la Inspección ampara su actuar en el acta incoada en el criterio de la D.G.T. manifestado en sus contestaciones, una de ellas vinculante, a las consultas nºs: **XXXX/2003**, de 16 de diciembre y **VXXXX/2005**, de 20 de mayo de 2005, así como en la doctrina de este Tribunal citando al efecto las resoluciones de 14 de septiembre de 2006 y 11 de septiembre de 2008.

Correcta la actuación de la Inspección en el acta incoada, que vinculada como bien señala por los criterios manifestados por la DGT (artículo 89.1 LGT 58/2003), y por la doctrina reiterada de este Tribunal (artículo 239.6 LGT 58/2003) consideró que las retenciones no practicadas por la Entidad no constituían un mayor gasto.

Pues bien, este Tribunal en Resolución de 2 de abril de 2014 (R.G. 4915/2011), referida a Acuerdo de Liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 dictado con fecha 30 de noviembre de 2010, reiterando su doctrina, coincidente con el criterio de la DGT y confirmada por la Audiencia Nacional, señala:

Así las cosas, se desprende del expediente que respecto del contribuyente se incoó el acta A02-... de IRPF (retenciones) ejercicios 1996 y 1997, por haber retenido éste a sus trabajadores en los citados ejercicios cantidades inferiores a las debidas, tal y como confirmó el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de mayo de 2010.

Pretende la entidad que la cuota del citado acta se compute como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, si bien, acerca de esta cuestión hay que indicar que el artículo 146.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, regulador de las retenciones e ingresos a cuenta, establecía en su redacción vigente para los ejercicios 1996 y 1997, lo siguiente:

“1. Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan.”

Pues bien, teniendo en cuenta que las retenciones objeto de regularización lo eran en concepto de IRPF- rendimientos del trabajo de los ejercicios 1996 y 1997, resultaba de aplicación la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 98.2 disponía respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente según redacción dada por la Ley 13/1996, cuyo artículo 5 suprimió la regla de la “elevación al íntegro” con efectos a partir del 01 de enero de 1997 pero también con una cierta eficacia retroactiva de acuerdo con su Disposición Transitoria Undécima, que titulada “Eficacia de las modificaciones relativas a la supresión de la elevación al íntegro”, indicaba:

“Las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en Ley del Impuesto sobre Sociedades por el artículo 5º de la presente Ley serán de aplicación a las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la entrada en vigor de la misma o que estén pendientes de resolución administrativa firme a la misma fecha, como consecuencia de la regulación de retenciones sobre rendimientos del trabajo.”

Señalando el citado artículo 98.2 de la Ley 18/1991, lo siguiente:

“2. El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

(...)”

De acuerdo con la referida norma, el acta A02 incoada por retenciones no elevó al íntegro los rendimientos del trabajo a los efectos de determinar las retenciones procedentes y, en consecuencia, los gastos de personal de los ejercicios 1996 y 1997 estaban ya recogidos en su totalidad en la contabilidad de tales ejercicios, resultando por tanto improcedente la deducción en el ejercicio 2005 de la cuota consignada en dicha acta por retenciones, pues estamos ante gastos devengados, contabilizados e imputados a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en los referidos ejercicios 1996 y 1997.

En el mismo sentido se ha pronunciado la DGT en Consultas nºs. **XXXX/03** de 16-12-2003 y **VXXXX/05** de 20-05-2005 y este mismo Tribunal en Resoluciones tales como la de 14 de septiembre de 2006 (RG 7329/03) y la de 30 de junio de 2010 (RG 4377/08). Respecto de nuestras resoluciones la primera no consta recurrida. Sí que se recurrió la segunda, recurso que fue resuelto en sentido desestimatorio por SAN de 30-06-2013 (rec. nº. 306/2010) en cuyo Fundamento Jurídico sexto podemos leer:

<<Por último, discrepa también el recurrente del último de los ajustes practicados por la Inspección, en el que se deniega la condición de gasto deducible del ejercicio 2004 de las cuotas tributarias derivadas de dos actas de conformidad en concepto de retenciones a cuenta de rendimientos de trabajo personal de los períodos 1998, 1999 y 2000.

Según consta en autos, respecto de dos de las empresas del grupo se incoaron sendas actas de inspección, suscritas en conformidad, por el concepto de retenciones a cuenta de rendimientos de trabajo personal, por haber retenido aquellas entidades a sus trabajadores en los ejercicios 1998 a 2000 cantidades inferiores a las legalmente procedentes.

La pretensión del recurrente no es otra que la de considerar como gasto fiscalmente deducible del ejercicio en el que se efectuaron aquellas liquidaciones (2004) el importe de las deudas tributarias ingresadas en dicho período impositivo, tesis negada por la Inspección por considerar que las actas de conformidad no elevaron al íntegro los rendimientos de trabajo (ni podían hacerlo, por aplicación del artículo 98.2 de la Ley 18/1991 -ejercicio 1998- y del artículo 82.5 de la Ley 49/1998 (RCL 1998, 3062 y RCL 1999, 717) -ejercicios 1999 y 2000-) a los efectos de determinar las retenciones procedentes, por lo que los gastos de personal correspondientes a dichos períodos impositivos estaban ya recogidos en su integridad en la contabilidad de tales ejercicios. Por ello, concluye la Administración, no resulta procedente deducir (en 2004) las cuotas consignadas en dichas actas por referirse a gastos devengados, contabilizados e imputados a efectos del impuesto sobre sociedades en los ejercicios 1998, 1999 y 2000.

El anterior razonamiento, que la Sala asume en su integridad, no puede enervarse por la circunstancia de que la sociedad demandante no pueda ya, por el efecto de la prescripción, repetir contra sus trabajadores (a los que se habría abonado en sus nóminas una cantidad superior, precisamente la que deriva del menor ingreso por retenciones). Lo esencial no es tanto la existencia de ese derecho de crédito o del supuesto fallido en que, por el transcurso del tiempo, habría incurrido, sino el criterio de la imputación temporal de los importes correspondientes, que va necesariamente referida a los ejercicios en el que se ingresó en el Tesoro Público, en concepto de retenciones, una cantidad inferior a la debida, no a aquél en el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente en relación con tales conceptos

A ello debe añadirse ahora, de un lado, que la trascrita Sentencia de la AN de 30-06-2013 (rec. nº. 306/2010), rechazaba igualmente la alegación de "enriquecimiento injusto" y así razonaba :

Tampoco, en segundo lugar, la doctrina del enriquecimiento injusto puede traerse a colación a los efectos pretendidos. De existir el doble e indebido ingreso al que se refiere el demandante (los trabajadores habrían tributado, según se dice, por la totalidad de sus retribuciones sin aplicarse las retenciones correctas que, además, han sido ingresadas por el pagador como consecuencia de las actas de conformidad), el mismo no derivaría de la negativa de la Inspección a la admisión del gasto deducible que nos ocupa, sino de las propias actas de conformidad (en las que se determina la cuota por las retenciones no ingresadas), que ni son objeto del presente recurso, ni pueden ahora impugnarse extemporáneamente.

El propio recurrente parece ser consciente de esta objeción cuando, en el último párrafo del escrito rector, señala literalmente que "*de haberse aplicado en el acta del período 1998 a 2000*" la doctrina jurisprudencial sobre el enriquecimiento injusto, "*no habría existido dicha acta*", alegación que supone un claro reconocimiento sobre la decisión que habría vulnerado aquella doctrina ("el acta") y que impide imputar esa supuesta conculcación a la resolución que ahora se recurre (limitada a negar la deducción como gasto de las cuotas derivadas de aquellas actas de conformidad).

Y, de otro, que el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 28 de octubre de 2015 (nº de recurso: 2547/2013), ha confirmado el criterio expuesto desestimando en este punto el recurso de casación que contra tal Sentencia interpuso la Entidad, y así concluye el alto Tribunal:

SEXTO. Finalmente, el tercer motivo hace referencia a la negativa de la Inspección a considerar gasto deducible del ejercicio 2004, el importe de las liquidaciones practicadas por los ejercicios 1998, 1999 y 2000, por retenciones de trabajo inferiores a las que correspondían, derivada de Actas de conformidad por la Inspección.

En efecto, en el ejercicio 2004, una vez realizada la provisión al pago de las liquidaciones correspondientes y teniendo en cuenta el previo ajuste positivo realizado en el ejercicio 2003, el sujeto pasivo realizó el correspondiente ajuste negativo, por importe de 1.564.326,01 €, incluyendo en el mismo el importe de todas las cuotas de las actas antes referidas.

La única cuestión a resolver es si el importe de las liquidaciones giradas puede tener la consideración de gasto deducible del ejercicio 2004, en que se formalizaron las Actas.

La contestación será negativa.

En efecto, el artículo 146.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, según redacción dada por el artículo 68 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, dispuso que "*Las entidades incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro, en los casos y formas que se determinen*".

Pues bien, asiste la razón a la sentencia cuando considera que las cantidades derivadas de retenciones no efectuadas o llevadas a cabo en menor medida de la exigida son gasto deducible en el ejercicio en el que se devengan, sin que pueda hacerse referencia al enriquecimiento injusto, pues la sentencia expone que esta cuestión debió plantearse con ocasión de la liquidación derivada de las actas de conformidad, sin que a ello haya opuesto la recurrente alegación alguna.

El motivo se desestima.

En el presente caso las retenciones a cuenta del IRPF de 01/01/1998 a 31/12/1999 fueron regularizadas en acta ... según liquidación de fecha 29 de julio de 2002, sin llevar a efecto "elevación al integro", confirmada por este Tribunal en Resolución de 18 de enero de 2006 (RG 3569/02), confirmada asimismo por la Audiencia Nacional en Sentencia de fecha 5 de marzo de 2008 (nº de recurso: 094/2006) y finalmente por Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de marzo de 2012 (nº de recurso: 2896/2008), salvo en lo relativo a las retenciones correspondientes a las indemnizaciones satisfechas por cese de la relación laboral, al entender el Alto Tribunal que:

PRIMERO. Que debemos estimar, y estimamos parcialmente, el recurso de casación interpuesto por el **Club** contra la sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Cuarta, de 5 de marzo de 2008, la que casamos y anulamos respecto de las liquidaciones por retenciones y otros ingresos a cuenta de los ejercicios 1998 y 1999, y, en relación a considerar sujetas en su totalidad, a efectos de retenciones, las indemnizaciones por despido improcedente.

SEGUNDO. Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo deducido contra la resolución del TEAC de 18 de enero de 2006, y los actos de los que trae causa, en relación con el IRPF, retenciones y pagos a cuenta, liquidaciones correspondientes a los ejercicios 1998 y 1999 que deben ser anuladas en cuanto abarcaron la totalidad de las indemnizaciones recibidas por los jugadores y técnicos por despido improcedente, declarando exenta la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985, conforme a lo dispuesto tanto en el artículo 9.Uno, letra d), de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998, como en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, para el ejercicio 1999, confirmándola en el resto de pronunciamientos

De donde se deduce que ningún "mayor gasto de personal" puede deducirse la Entidad en el periodo 2002/2003 porque no se ha producido tal, existiendo respecto de las retenciones regularizadas un derecho de repetición frente al perceptor de las correspondientes retribuciones, derecho finalmente inexistente respecto de los perceptores de las indemnizaciones por ser inexistente también la obligación tributaria de la Entidad, pero sin comportar ello ningún mayor gasto de personal.

Derecho de repetición que la Entidad dejó de ejercitar asumiendo, como "perdida", gasto extraordinario, la deuda correspondiente.

Por ello, y para evitar reiteraciones innecesarias, se remite este Tribunal a lo razonado en el en el Fundamento de derecho Cuarto, lo que conduce a confirmar el acto de liquidación y considerar fiscalmente no deducibles los "gastos extraordinarios-provisión responsabilidades" asumidos por la Entidad, sin estar obligada a ello, por retenciones, por constituir ello una liberalidad.

En conclusión, que este Tribunal desestima las alegaciones de la Entidad, considerando ajustado a derecho la liquidación recurrida en cuanto que consideró como gasto no fiscalmente no deducible el importe de 2.859.957,56 € correspondientes a retenciones a cuenta del IRPF de 01/01/1998 a 31/12/1999, contabilizado en el ejercicio 2002/03 en la cuenta 6789001 "Gastos extraordinarios" por "Provisión actas 96-99 - Retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F.">

Noveno.

Procede por último analizar los ajustes realizados por la Inspección en las Bases negativas generadas en los periodos de 2002/2003 y 2003/2004 correspondientes a gastos contabilizados en dichos periodos por la Entidad como "Gastos y pérdidas de otros ejercicios".

Los Actos de liquidación en su Fundamento de derecho DÉCIMOTERCERO y DÉCIMOCUARTO motivan la procedencia de este ajuste y así señalan:

DÉCIMOTERCERO. El siguiente ajuste que vamos a analizar es el que hemos denominado <Aumento en 967.008,91 € del importe de un ajuste extracontable positivo que la entidad realizó insuficientemente en el ejercicio 2002/03 relativo a gastos y pérdidas de otros ejercicios>; ajuste que alcanza a una posible modificación de la B.I.N. negativa procedente del ejercicio 2002/03.

Y ajuste cuyos **antecedentes** expuestos en el Presupuesto de Hecho 5º.4º.6 son de lo más sencillos.

Para la rectificación del beneficio dado en el ejercicio 2001/02 por la venta de unos terrenos en ... y a la retrocesión de una subvención de la Generalidad de Cataluña, la entidad contabilizó en el ejercicio 2002/03 un gasto de 10.971.266,91 € en concepto de "Gastos y pérdidas de otros ejercicios", respecto del que practicó un ajuste extracontable positivo 10.004.258,00 €, con lo que se dedujo el resto de 967.008,91 €.

El actuario solicitó reiteradamente del **Club** que le justificara por qué tal ajuste extracontable había sido menor que el gasto contabilizado; lo que la entidad no hizo; y además el actuario constató que en el ejercicio siguiente (el 2003/04) tampoco se realizó ajuste extracontable alguno por tal concepto.

Y su motivación por **el actuario** es -véase el Presupuesto de Hecho 6º.4º.6- igual de simple, pues alcanza sencilla y exclusivamente a una cuestión de prueba.

El actuario solicitó reiteradamente del **Club** que le justificara por qué tal ajuste extracontable había sido menor que el gasto contabilizado. Y la entidad no lo justificó, habiendo constatado además el actuario que en el ejercicio siguiente (el 2003/04) tampoco se realizó ajuste extracontable alguno por tal concepto. Y, ante la falta de tal justificación, y en virtud de lo dispuesto en los arts. 106.3 de la Ley 58/2003 y 14.1 y 139 (apartados 1 y 2) de la Ley 43/1995, el actuario considera que no puede admitirse la deducibilidad de ese importe restante de 967.008,91 €.

Por su parte, **la entidad** tampoco nada ha dicho al respecto.

La procedencia de este ajuste es diáfana.

El **Club** se dedujo un determinado importe en el ejercicio 2002/03, cuya deducibilidad, como hemos razonado en el Fundamento de Derecho quinto, puede ser comprobada en las presentes actuaciones.

Y el actuario solicitó de la entidad que justificara la procedencia de la deducibilidad de ese importe (de 967.008,91 €).

Cosa que la entidad no ha hecho; es más, es que ni ha intentado dar explicación alguna en sus alegaciones posteriores al acta; silencio que, en un caso como éste, en que la fundamentación del ajuste es la que es (falta de acreditación), es especialmente reveladora de la procedencia del ajuste.

Por ello, y visto lo que disponen los arts. 114.1 de la Ley 230/1963 y 105.1 de la Ley 58/2003:

Art. 114.

“1. Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.”

Art. 105. Carga de la prueba

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probarlos hechos constitutivos del mismo.”

Por ello, y si más, hay que concluir que ese importe de 967.008,91 € no pudo ser deducido con arreglo a Derecho en el ejercicio 2002/03.

Importe que ha de aumentar por esa misma cuantía la base imponible de aquel ejercicio, minorando el importe negativo de la misma que se declaró.

DÉCIMO CUARTO. El siguiente ajuste que vamos a analizar <1.478.035,66 € de gastos y pérdidas de otros ejercicios, contabilizados y deducidos en el ejercicio 2003/04, sin que la entidad haya acreditado su procedencia ni por qué no ajustó extracontablemente tal importe> es en todo similar al del Fundamento de Derecho anterior; sólo que aquí alcanza a una posible modificación de la B.I.N. negativa procedente del ejercicio 2003/04.

Sus **antecedentes** son (Presupuesto de Hecho 5º.4º.6) en todo similares.

El **Club** contabilizó en el ejercicio 2003/04 un gasto de 1.478.035,66 € en concepto de -Gastos y pérdidas de otros ejercicios-, sin practicar ajuste alguno al resultado contable; gasto que, según manifestó, correspondía a la rectificación del precio de venta de unos terrenos en ... en los ejercicios 2001/02 y 2002/03 y al recálculo de los intereses implícitos.

El actuario solicitó reiteradamente del **Club** que le justificara por qué no había ajustado extracontable dicho gasto; lo que la entidad no hizo.

El actuario fundamenta este ajuste exactamente igual que el anterior.

Y nuestra solución, y en base a lo dispuesto en las mismas normas (arts. 114.1 de la Ley 230/1963 y 105.1 de la Ley 58/2003), es también idéntica.

Por ello, ese importe de 1.478.035,66 € no pudo ser deducido con arreglo a Derecho en el ejercicio 2003/04.

Importe que ha de aumentar por esa misma cuantía la base imponible de aquel ejercicio, minorando el importe negativo de la misma que se declaró.

Frente a ello, **la Entidad** en su reclamación económica administrativa aduce por vez primera (*Quinta.- Procedencia de la deducción de gastos y pérdidas de otros ejercicios*) dado que nada alegó ante la Inspección, que:

El **Club** contabilizó en el ejercicio 2002/20003 un importe de 10.971.266,91€ en concepto de gastos y pérdidas de otros ejercicios como rectificación del beneficio dado en el ejercicio 2001/2002 por la venta de unos terrenos en ... y retrocesión de una subvención autonómica, respecto del que practicó un ajuste extracontable positivo de 10.004.258€ y se dedujo el resto, 967.008,91€.

En cuanto al ejercicio 2003/2004, contabilizó también un importe de 1.478.035,66€ en concepto de gastos y pérdidas de otros ejercicios, que se correspondía con la rectificación del precio de venta de unos terrenos en ... en los ejercicios 2001/2002 y 2002/2003 Y al recálculo de los intereses implícitos.

El **Club** aportó a la Inspección toda la documentación que conservaba en ese momento en relación con aquellas partidas. Dicha documentación concuerda con las bases imponibles declaradas. Sin embargo, la Administración considera que es la entidad quien debe justificar por qué no ajustó dichos gastos, cuando lo lógico sería que fuese la Administración quien justificase por qué considera las partidas no deducibles al tratarse de gastos ciertos cuya existencia no se ha puesto en duda. Ello coincide con el criterio del Tribunal Supremo antes expuesto en el que, una vez justificada por el contribuyente la concordancia de las bases imponibles negativas

que pretende compensar con las consignadas en el ejercicio, es la Inspección quien debe acreditar su improcedencia y su cuantía, cosa que la Administración no ha hecho en absoluto, es más, ni siquiera lo ha intentado, sino que ha trasladado la carga de la prueba al contribuyente.

En consecuencia, puesto que la Inspección no ha acreditado la improcedencia de la deducción de los gastos de ejercicios anteriores, no procede la regularización de las bases imponible negativas efectuada por aquélla por este concepto.

La controversia suscitada en este punto por la Entidad (*“justificada por el contribuyente la concordancia de las bases imponible negativas que pretende compensar con las consignadas en el ejercicio , es la Inspección quien debe acreditar su improcedencia y su cuantía”*) ha quedado ya resuelta y desestimada por razón de lo motivado por este Tribunal en su Fundamento de derecho Tercero en cuanto que la Inspección puede comprobar, en el seno del procedimiento de comprobación e inspección de ejercicios no prescritos 2005-2006 , 2006-2007 y 2007-2008, las bases imponible negativas generadas en ejercicios prescritos, 2002-2003 y 2003-2004 aplicadas en aquellos, con las facultades previstas en el Artículo 115 *“Potestades y funciones de comprobación e investigación”*, de la LGT 58/2003, determinando la procedencia en derecho de las mismas o, como decía el TS en la Sentencia citada, *“que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico”* por mera concordancia de las bases imponible negativas que pretende compensar con las consignadas en el ejercicio como pretende la Entidad.

En definitiva, tal y como razona la Inspección, corresponde a la Entidad acreditar la procedencia de deducir fiscalmente en los periodos 2002-2003 y 2003-2004 *“los gastos y pérdidas de otros ejercicios”*, contabilizados y declarados en ejercicio distinto, acreditación que no ha sido llevada a efecto por la Entidad, la cual se ha limitado a formular meras manifestaciones sobre los citados gastos y pérdidas .

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico administrativas número nºs RG 210/13, RG 209/13 y RG 211/13 interpuestas por la entidad **F... (el CLUB)**,

ACUERDA:

DESESTIMARLAS, confirmando los Acuerdos de liquidación impugnados.

[1] Este Acta de conformidad fue objeto de rectificación por el Inspector Jefe

[2] Acto de liquidación 2007/2008, Página 86.

[3] Periodo 2002/2003

[4] NOTA : Memoria 2003/2004 NOTA 18 Administraciones públicas y situación fiscal

Página 167 CONSULTADA POR INTERNET : Adicionalmente, y derivado del mismo tratamiento fiscal del régimen de co-titularidad de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, el **Club** adquirió un compromiso, sujeto al cumplimiento de una serie de requisitos, por el cual asumirá una deuda tributaria de terceros por importe de 2,4 millones de euros **en caso de existir una sentencia en firme** de la liquidación efectuada por la Agencia Tributaria. Para garantizar este compromiso, el **Club** ha aportado un aval bancario.

[5] Evidentemente existió contrato escrito entre el Sr. **Rx...** y el **Club** a efectos de prestar aquél sus servicios como futbolista al **Club** pero de la “petición” del Sr.**Rx...**se desprende que la pretendida solicitud de aval no se encuentra reflejada en cláusula alguna del mismo.

[6] El tiempo verbal, así como la expresión “exjugador” implica que al tiempo de la solicitud del aval por parte del Sr. **Rx...** el mismo ya no tenía vínculo contractual con el **Club**.

[7] Es una manifestación del Sr **Rx...** la cual no viene sustentada por referencia a documento alguno.

[8] Hasta aquí todo parecen ser peticiones y manifestaciones del Sr. **Rx...**

[9] Traducción facilitada por la Entidad en su escrito de alegaciones

[10] **IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos. Indemnizaciones.** Debe calificarse como ganancia patrimonial la indemnización por los daños y perjuicios sufridos percibida por los contribuyentes como consecuencia de un incorrecto asesoramiento profesional de la compañía de seguros que cubría la responsabilidad civil del asesor.

[11] Resolución confirmada por SAN de 01-04-2015, rec. nº. 81/2013.

[12] RC..., S.L.P.

[13] Actas y liquidaciones recogidas en la pág. 11 y 12ª del acta.

[14] **Importe de los tributos de los que la empresa es contribuyente** y no tengan asiento específico en otras cuentas de este subgrupo o en la cuenta 477. Se exceptúan igualmente los tributos que deban ser cargados en otras cuentas de acuerdo con las definiciones de las mismas, como sucede, entre otros, con los contabilizados en las cuentas 200, 202, 600/603 y en el subgrupo 62.

Esta cuenta se cargará cuando los tributos sean exigibles, con abono a cuentas de los subgrupos 47 y 57. Igualmente se cargará por el importe de la provisión dotada en el ejercicio con abono a la cuenta 141

[15] Criterio del TS de 21 de noviembre de 2013 (erróneamente la Entidad dice diciembre) rec. n.º 4031/2011, que ya en la pág. 72 de la presente resolución hemos dicho que no resulta aplicable al caso.

[16] Son **intereses suspensivos**, porque las deudas se suspendieron y terminaron confirmándose algunas y otras declaras prescritas.

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