

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ064791

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 31 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 477/2013

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. Especial complejidad.** Elevado volumen de operaciones, formar parte de un grupo, que las actividades se desarrollen en todo el territorio y en el extranjero y la peculiar forma de contabilizar son circunstancias que justifican la ampliación.

**IS. Base imponible. Amortización del fondo de comercio. Participaciones adquiridas dentro del grupo.**

La transmisión de participaciones dentro de un grupo fiscal no es obstáculo para la deducción de la amortización del fondo de comercio [Vid. STS de 20 de mayo de 2016, recurso 2945/2014, (NFJ062970)]. Ahora bien, es preciso que la operación responda a la finalidad económica perseguida por la norma, que es favorecer la internacionalización de las empresas. Se debe acreditar que ha supuesto una mayor externalización de la empresa española. Como la matriz del grupo continúa manteniendo la participación mayoritaria que tenía en el capital de las empresas adquiridas, en este caso no se cumple el fin indicado.

**Deducción por la implantación de empresas en el extranjero. Adquisición a una entidad del mismo grupo internacional de las participaciones en una entidad radicada en Argentina.** No puede considerarse que haya habido una verdadera inversión pues con anterioridad el grupo ya disponía de la mayoría de los derechos de voto. **Provisión por responsabilidades. Bonificaciones a clientes.** Cuantías reclamadas por los clientes por errores en el diseño del espacio publicitario. No se trata de responsabilidades ciertas, sino probables, por lo que no es deducible. Procede la integración de la eliminación de la provisión de ejercicios que se encuentran prescritos. Procede la sanción.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 13, 19, 23, 85, 86 y 134.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 105, 150 y 191.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), art. 184.

Código Civil, arts. 3 y 1.227.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 114 y 115.

**PONENTE:***Doña Trinidad Cabrera Lidueña.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000477 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03751 / 2013

Demandante: HIBU CONECT S.A.U. (ANTERIORMENTE DENOMINADA YELL PUBLICIDAD S.A.U.),

Procurador: MARÍA CRUZ REIG GASTÓN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO

ELENA FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a treinta y uno de octubre de dos mil dieciséis.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 477/2013 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la Procuradora Dña. María Cruz Reig Gastón, en nombre y representación de la entidad HIBU CONECT S.A.U. (anteriormente denominada YELL PUBLICIDAD S.A.U.), frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 15.462.277 euros. Es Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, quien expresa el criterio de la Sala.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

La parte actora interpuso, con fecha 4 de septiembre de 2013, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de mayo de 2013, por la que se desestiman las reclamaciones administrativas interpuestas contra los siguientes actos administrativos dictados por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Barcelona:

Acuerdo de liquidación A23 NUM000 de fecha 21 de abril de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, en régimen de tributación consolidada, del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 3.819.264 euros, de los cuales 2.996.419 euros corresponden a la cuota liquidada y 822.845 euros a intereses de demora.

Acuerdo de liquidación A23 NUM001 de fecha 21 de abril de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, en régimen de tributación consolidada, del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 15.542.686 euros, de los cuales 12.691.952 € euros corresponden a la cuota liquidada y 2.850.734 euros a intereses de demora.

Acuerdo de liquidación A23 NUM002 de fecha 21 de abril de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, en régimen de tributación consolidada, del que resulta un importe a devolver de 1.725.716 euros, de los cuales 1.545.042 euros corresponden a cuota tributaria por dicho concepto y 180.674 euros a intereses de demora.

Acuerdo de imposición de sanción de fecha 18 de noviembre de 2010 derivado del Acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, del que resulta una sanción de 990.517 euros.

Acuerdo de imposición de sanción de fecha 18 de noviembre de 2010 derivado del Acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, del que resulta una sanción de 328.431,43 euros.

### **Segundo.**

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 19 de noviembre de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia estimatoria, con anulación de la Resolución del TEAC recurrida, así como los actos de liquidación y de imposición de sanción de que trae causa.

### **Tercero.**

- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito de 19 de marzo de 2014 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó la inadmisión del presente recurso y, subsidiariamente, su desestimación.

### **Cuarto.**

- Admitida la prueba documental aportada por la actora, se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 6 de octubre de 2016. No obstante, fue necesaria la celebración de otra sesión para votación y fallo, que tuvo lugar el día 20 de octubre de 2015.

### **Quinto.**

- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

## **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

### **Primero.**

- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad HIBU CONECT S.A.U. (anteriormente denominada YELL PUBLICIDAD S.A.U.) la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de mayo de 2013, por la que se desestiman las reclamaciones administrativas interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

Acuerdo de liquidación A23 NUM000 de fecha 21 de abril de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, en régimen de tributación consolidada, del que resulta una deuda tributaria a ingresar

de 3.819.264 euros, de los cuales 2.996.419 euros corresponden a la cuota liquidada y 822.845 euros a intereses de demora.

Acuerdo de liquidación A23 NUM001 de fecha 21 de abril de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, en régimen de tributación consolidada, del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 15.542.686 euros, de los cuales 12.691.952 € euros corresponden a la cuota liquidada y 2.850.734 euros a intereses de demora.

Acuerdo de liquidación A23 NUM002 de fecha 21 de abril de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, en régimen de tributación consolidada, del que resulta un importe a devolver de 1.725.716 euros, de los cuales 1.545.042 euros corresponden a cuota tributaria por dicho concepto y 180.674 euros a intereses de demora.

Acuerdo de imposición de sanción de fecha 18 de noviembre de 2010 derivado del Acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, del que resulta una sanción de 990.517 euros.

Acuerdo de imposición de sanción de fecha 18 de noviembre de 2010 derivado del Acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, del que resulta una sanción de 328.431,43 euros.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

El 4 de noviembre de 2008 se notificó a YELL PUBLICIDAD S.A. (antes Telefónica Publicidad e Información S.A. -"TPI"-, luego YELL PUBLICIDAD S.A., después YELL PUBLICIDAD S.L.U., y en la actualidad HIBU CONECT S.A.U.) en su condición de sociedad dominante del Grupo Fiscal núm. 301/04, el inicio de actuaciones de comprobación de carácter general por el concepto, entre otros, del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006.

El día 15 de julio de 2009 se acordó la ampliación, en seis meses, del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por concurrir circunstancias de especial complejidad en la comprobación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 184 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. El acuerdo de ampliación de plazo fue notificado el 21 de julio de 2009.

Como consecuencia de las citadas actuaciones de comprobación e investigación se formalizaron el día 27 de noviembre de 2009 Actas de disconformidad números A02 NUM000 por el ejercicio 2004, A02 NUM001 por el ejercicio 2005, y A02 NUM002 por el ejercicio 2006, todas ellas por el concepto Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada. Las propuestas de liquidación contenidas en las Actas referidas fueron confirmadas mediante los mencionados Acuerdos de liquidación, con base a los siguientes motivos de regularización:

Amortización de fondos de comercio financieros. La Inspección incrementa la base imponible correspondiente al ejercicio 2004 en 2.903.902 euros, la correspondiente a 2005 en 5.157.312 euros y la correspondiente a 2006 en 2.142.764 euros por considerar no deducible la amortización de los fondos de comercio financiero correspondientes a la adquisición de participaciones de entidades no residentes que ya formaban parte del grupo Telefónica. La cuantía regularizada correspondiente al ejercicio 2004 incluye el exceso de amortización del fondo de comercio financiero correspondiente a la adquisición de PUBLIGUIAS CHILE, adquirida a terceros ajenos al Grupo, que ha sido incorrectamente periodificado.

El Grupo Fiscal 301/04 practicó sobre la base imponible correspondiente al ejercicio 2005 una "Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero" por importe de 30.050.605,22 euros por la adquisición del 95% de las acciones de la sociedad argentina Telinver. La Inspección considera improcedente dicha deducción por cuanto no cabe hablar de inversión efectiva que permite alcanzar la mayoría de los derechos de voto en los términos exigidos por el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ya que el grupo Telefónica ya detentaba la mayoría de votos en la sociedad participada con anterioridad a esta adquisición. Por tanto, incrementa la base imponible correspondiente al ejercicio 2005 en 30.050.605,22 euros, y se minorará la correspondiente al ejercicio 2006 en 7.512.651,31 euros por la reversión de parte de dicha deducción en base imponible realizada por el obligado tributario en la declaración presentada por este ejercicio.

YELL PUBLICIDAD S.A. realiza dotaciones a una Provisión por "Bonificaciones a clientes" ante posibles reclamaciones por errores o defectos en las publicaciones, en base a datos estimados, minorando el saldo de esta

provisión con los gastos reales en los que incurre, ya sea por publicaciones de ese ejercicio o de ejercicios anteriores. Así, al inicio de cada ejercicio se mantiene el saldo de la provisión dotada que se corresponde a previsiones que no se han traducido en un gasto real. La Inspección regulariza esta contingencia considerando deducibles los gastos en que ha incurrido el obligado tributario para hacer frente a las reclamaciones efectuadas por los clientes, ya sea del ejercicio corriente o de anteriores, y considerando no deducibles las dotaciones a esta provisión que responde a mera previsión de gasto. Por este motivo incrementa la base imponible correspondiente al ejercicio 2004 en 3.803.910,61 euros, la correspondiente al ejercicio 2005 se minorada en 731.017,04 euros y la correspondiente al ejercicio 2006 se minorada en 851.642,07 euros.

YELL PUBLICIDAD S.A. dota en los ejercicios objeto de comprobación una provisión en relación con indemnizaciones al personal pendientes de pago, considerando gasto fiscal la estimación realizada y no las indemnizaciones realmente devengadas en cada ejercicio. En algunas ocasiones, se computa directamente el gasto al devengarse una indemnización que no había sido previamente provisionada. El propio obligado tributario realiza un ajuste positivo por el importe de la dotación realizada en cada ejercicio, y un ajuste negativo por las indemnizaciones realmente devengadas que en principio son fiscalmente deducibles. Sin embargo, la Inspección constata que en ocasiones se consideran gasto deducible indemnizaciones no devengadas, o se traspasa parte del saldo de esta provisión a otra cuenta de pasivo sin acreditar un gasto o factura que justifique dicho pasivo. En consecuencia, se incrementa la base imponible del ejercicio 2004 en 355.559,70 euros, y la correspondiente a 2005 en 128.103,67 euros.

YELL PUBLICIDAD S.A. realiza en los ejercicios objeto de comprobación dotaciones a una provisión por responsabilidades en función de estimaciones globales, para hacer frente a indemnizaciones derivadas de demandas judiciales de empleados o clientes, aunque en algunos casos la cobertura de riesgos se realiza mediante contabilización de un gasto con contrapartida en una cuenta de acreedores. En ambos casos no existe una identificación individualizada de los riesgos. La Inspección considera no deducibles las cuantías correspondientes a riesgos no acreditados, incrementando la base imponible correspondiente al ejercicio 2004 en 75.035 euros, la correspondiente al ejercicio 2005 en 224.590,72 euros, y la correspondiente a 2006 en 616.700 euros.

La Inspección incrementa las bases imponibles generadas por YELL PUBLICIDAD S.A. en la cuantía correspondiente a gastos consignados en diversas cuentas del Grupo 6 no justificados con la preceptiva factura, distinguiendo tres situaciones diferentes: provisiones por gastos estimados aún no devengados que exceden la cuantía total del gasto efectivo; provisiones por gastos estimados no justificados con la correspondiente factura; y provisiones manuales que carecen de soporte justificativo. Se incrementa por estos conceptos la base imponible correspondiente al ejercicio 2004 en 1.422.787,40 euros, la correspondiente a 2005 en 1.306.978,75 euros, y la del 2006 en 1.067.859,16 euros.

Se incrementa la base imponible generada por YELL PUBLICIDAD S.A. en el ejercicio 2005 en 115.294,72 euros y la del ejercicio 2006 en 22.684,75 euros por gastos considerados deducibles por dicha sociedad que se corresponden con servicios prestados a una filial, 11888 SERVICIO DE CONSULTORIA TELEFÓNICA SA, al no probarse la correlación de los gastos con los ingresos calificándose en consecuencia como liberalidad no deducible en aplicación del artículo 14.1 e) TRLIS.

Se incrementa la base imponible del ejercicio 2005 de YELL PUBLICIDAD S.A. en 10.859,89 euros por considerarse no deducible el gasto correspondiente a la adquisición de dos relojes que según el obligado tributario han sido entregados a clientes sin identificar a los destinatarios, señalando en las alegaciones que podría corresponder a atenciones a empleados, por lo que no queda acreditada la correlación de los gastos con los ingresos y debiendo por tanto calificarse como liberalidad no deducible en aplicación del artículo 14.1 e) TRLIS. El incremento de la base imponible por este motivo no ha sido impugnado en este recurso.

El 20 de mayo de 2010 se notificó al obligado tributario el inicio de expediente sancionador por los conceptos Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, a fin de determinar la procedencia de imposición de sanciones derivadas de las conductas regularizadas en los mencionados acuerdos de liquidación. Con fecha 18 de noviembre de 2010 se dictaron los siguientes actos administrativos:

Acuerdo de imposición de sanción con clave de liquidación por el concepto Impuesto Sobre Sociedades ejercicio 2004, en el que se determina la existencia de una infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria por dejar de ingresar la cuota tributaria correspondiente a los siguientes motivos de regularización inspectora: provisión por bonificaciones a clientes, provisión por indemnizaciones al personal,

provisión para responsabilidades y gastos no justificados documentalmente. Se impone una sanción pecuniaria por importe de 990.517 euros.

Acuerdo de imposición de sanción por el concepto Impuesto Sobre Sociedades ejercicio 2005, en el que se determina la existencia de una infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003 por dejar de ingresar la cuota tributaria correspondiente a los siguientes motivos de regularización inspectora: provisión por bonificaciones a clientes, provisión por indemnizaciones al personal, provisión para responsabilidades, gastos no justificados documentalmente, gastos por servicios prestados a terceros y gastos por liberalidades. Se impone una sanción pecuniaria por importe de 328.431,43 euros.

Frente a los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción citados, la actora interpuso sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico- Administrativo Central que, acumuladas, fueron desestimadas por Resolución de de 28 de mayo de 2013, objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

### Segundo.

Las cuestiones que, a tenor del escrito de demanda, se suscitan en el presente proceso son las siguientes: 1) la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria del ejercicio 2004 por haberse superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras; 2) procedencia de la amortización del fondo de comercio financiero por participaciones adquiridas dentro del grupo mercantil; 3) procedencia de la deducción en base imponible por implantación de empresas en el extranjero a resultas de la adquisición de participaciones dentro del grupo mercantil; 4) tratamiento fiscal de las provisiones por bonificaciones a clientes; 5) tratamiento fiscal de las provisiones por indemnizaciones al personal pendientes de pago; 6) tratamiento fiscal de las provisiones por otras indemnizaciones no aplicadas a su finalidad; 7) procedencia de la deducción de los gastos regularizados por considerar la Inspección que no han sido justificados documentalmente; 8) procedencia de la deducción de los gastos calificados por la Inspección como liberalidades; y 9) improcedencia de la imposición de sanciones por las conductas descritas

La parte actora opone como primer motivo de impugnación la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria, al considerar que el plazo de duración de las actuaciones de comprobación ha excedido de los 12 meses que preveía el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Como causas del exceso de duración del plazo del procedimiento inspector señala la falta de motivación del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones e improcedencia en la apreciación de dilaciones imputables al contribuyente.

El adecuado análisis de la prescripción alegada por la actora exige recordar los siguientes hitos fundamentales por los que ha discurrido el procedimiento inspector que nos ocupa:

Las actuaciones de inspección se iniciaron el 4 de noviembre de 2008;

Con fecha 15 de julio de 2009 se amplió el plazo de duración de las actuaciones inspectoras por seis meses mediante acuerdo notificado al contribuyente el 21 de julio de 2009;

Los acuerdos de liquidación fueron dictados el 21 de abril de 2010 y notificados el 23 de abril de 2010; y

Los acuerdos de liquidación computan 192 días de dilaciones imputables al contribuyente.

De los datos expuestos resulta que el procedimiento se ha extendido desde el 4 de noviembre de 2008, en que se inició, hasta el 23 de abril de 2010, en que se notificó el acuerdo de liquidación, esto es durante 1 año, 5 meses y 19 días (535 días), excediendo del plazo de 12 meses que fijaba el artículo 150 de la Ley General Tributaria . Este hecho nos exige comprobar si concurría alguna de las razones contempladas en las letras a) y b) del citado precepto para ampliar las actuaciones inspectoras por 6 meses, acordándose de forma motivada, y, en caso de que la ampliación hubiera sido improcedente, si se han producido dilaciones imputables al sujeto pasivo que deban descontarse de aquel cómputo global.

El citado artículo 150.1 de la Ley General Tributaria señalaba, en la redacción aplicable *ratione temporis* al caso enjuiciado, que

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

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

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

Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

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

A su vez, el artículo 184 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, ("Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección") señala una serie de supuestos en los que "se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad", tras establecer en su apartado 1 que

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

El Tribunal Supremo ha desarrollado un completo cuerpo de doctrina sobre el contenido de la motivación de los acuerdos de ampliación de las actuaciones, del que es un ejemplo la Sentencia de 8 de junio de 2015, recurso de casación nº 1307/14, que a partir del FJ 3º dispone lo siguiente:

"En nuestro sistema tributario, y a partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero), el legislador ha querido que, por regla general, las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo por la Inspección no se demoren más de doce meses, en cuyo cómputo se han de excluir las dilaciones no imputables a la Administración y los periodos de interrupción justificada. Así se expresaba el artículo 29 de la Ley citada y lo hacen hoy los artículos 150.1 y 104.2 de la Ley General Tributaria de 2003.

Conforme a nuestra jurisprudencia, esta previsión del legislador constituye un principio programático de nuestro ordenamiento tributario, enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente a fin de alcanzar un justo equilibrio en sus relaciones con la Hacienda (punto II de la exposición de motivos de la Ley 1/1998). Por consiguiente, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los Tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses. Así los hemos señalado en sentencias de 24 de enero de 2011 (dos) (casaciones 5990/07, FJ 5º, y 485/07, FJ 3º), 26 de enero de 2011 (casación 964/09, FJ 6º), 3 de octubre de 2011 (casación 1706/07, FJ 2º), 6 de octubre de 2011 (casación 194/08, FJ 2º), 2 de abril de 2012 (casación 6089/08, FJ 2º), 19 de abril de 2012 (casación 541/11, FJ 5º), 27 de junio de 2012 (casación 6555/09, FJ 5º), 21 de septiembre de 2012 (casación 3077/09, FJ 2º), 28 de septiembre de 2012 (casación 838/10, FJ 3º), 28 de septiembre de 2012 (casación 4728/09, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 1096/10, FJ 3º), 14 de octubre de 2013 (casación 5464/11, FJ 2º) y 26 de mayo de 2014 (casación 16/12, FJ 4º).

Tratándose de un principio general, ese designio ha de presidir la interpretación de las normas que, de una u otra forma, disciplinan la duración de las actuaciones inspectoras.

No obstante, el legislador también ha querido que, por excepción, la Administración pueda ampliar el plazo hasta un máximo de otros doce meses -veinticuatro en total-. No goza, sin embargo, de una potestad discrecional al respecto, pues sólo puede hacerlo cuando aprecie que las actuaciones revisten de especial complejidad o si en el transcurso de las mismas comprueba que el contribuyente ha ocultado alguna de sus actividades empresariales o profesionales [artículos 29.1, párrafo 2º, apartados a) y b), de la Ley 1/1998 y 150.1, párrafo 2º, apartados a) y b), de la Ley General Tributaria de 2003].

La ley delimita el concepto jurídico indeterminado "especial complejidad" indicando que puede ser apreciada atendiendo: (i) al volumen de las operaciones del contribuyente, (ii) a la dispersión de sus actividades, (iii) a su declaración en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y (iv) a aquellos

otros supuestos establecidos reglamentariamente [ artículo 150.1, párrafo 2º, letra a), de la Ley General Tributaria de 2003 ].

Tratándose de una excepción a la regla general que quiere que la tarea inspectora se consuma en doce meses, las causas que determinan la ampliación deben ser objeto de interpretación estricta. De otro lado, no basta la mera concurrencia, sin más, de uno de esos parámetros, que sirven para delimitar el concepto jurídico indeterminado "especial complejidad", sino que resulta preciso justificar en cada caso concreto esa complejidad, que, además, ha de ser "especial". En otras palabras, deben explicitarse las razones que impulsan a la ampliación, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general. En suma, la decisión ha de ser motivada. Inicialmente la Ley 1/1998 no exigía la motivación del acuerdo de ampliación, aunque sí vino a hacerlo el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, en el artículo 31 ter, apartado 2, párrafo 2º, introducido por el Real Decreto 136/2000 . En cualquier caso, el Tribunal Supremo entendió que esta exigencia de motivación, hoy presente en la Ley General Tributaria de 2003 (artículo 150.1 , último párrafo), era exigible ab initio, desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, pues (i) se trata de una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican, (ii) responde al espíritu de la Ley 1/1998 y (iii) viene impuesta directamente por el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992 donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992 [ sentencia de 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05 , FJ 3º)].

Por lo tanto, no es suficiente la concurrencia abstracta, meramente formal si se prefiere, de alguna de las situaciones previstas en la ley, siendo obligado analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué las actuaciones de comprobación e investigación son "especialmente complejas ".

(...)

... la motivación debe aparecer en el propio acuerdo de ampliación, sin que pueda después suplirse por los órganos de revisión económico-administrativa o en sede judicial [véase la Sentencia de 28 de enero de 2011 (casación 3213/07 , FJ 4º)], lo que vale tanto como decir que, por muy justificada que se encuentre a posteriori la dilatación del plazo, el dato relevante es si esa explicación se encuentra en la resolución acordándola.

Por ello, hay que centrar el objetivo en la decisión administrativa adoptada al respecto, para comprobar si realmente se justificó suficientemente la necesidad de alargar el plazo de las actuaciones en alguna de las causas legalmente previstas, en cuyo afán han de tomarse en consideración tanto el contenido del propio acto como el de las actuaciones, susceptibles de revelar que, pese a las explicaciones suministradas, no se daba la especial complejidad que amparó la medida. Las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06, FJ 3º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06 , FJ 4º) han admitido ampliaciones sustentadas en acuerdos cuya motivación no aparecía suficiente, pero en los que las circunstancias concurrentes demostraban la complejidad de las actuaciones. Por la misma razón, debería desecharse una decisión de ampliación formalmente justificada en la que esas circunstancias concurrentes desmintiesen la complejidad ".

### Tercero.

- En el presente caso las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante notificación a la interesada el 4 de noviembre de 2008, participándole que las mismas se extendían siguientes conceptos y periodos impositivos:

Impuesto sobre Sociedades 01/2004 a 10/2006

Impuesto Sobre El Valor Añadido 10/2004 a 12/2006 Retenciones/Ingresos A Cta. Rtos trabajo/Prof. 10/2004 a 12/2006 Retenciones/Ingresos A Cta. Capital Mobiliario 10/2004 a 12/2006 Retenciones/Ingresos A Cta. Arrendamientos Inmobil. 10/2004 a 12/2006 Retenciones A Cta. Imposición No Residentes 10/2004 a 12/2006 Declaración Anual de Operaciones 2004 a 2006 Declaración recapitulativa de entregas y adquisiciones intracomunitarias 2004 a 2006

El acuerdo de ampliación del plazo menciona las siguientes circunstancias justificativas de la ampliación:

" 1.- Un elevado volumen de operaciones y la consiguiente obligación de auditar las cuentas que recae sobre la misma.



2.- Formar parte del Grupo de Sociedades n.º 301/04 en calidad de DOMINANTE, grupo para el que en fecha de hoy se ha dictado acuerdo de ampliación de dicho plazo en su calidad de sujeto pasivo por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y de 1 de enero hasta 30 de octubre de 2006.

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

Además de dichas causas, concurren en el presente caso las expresamente recogidas en la Comunicación de apreciación de circunstancias notificada a la entidad el 19 de junio de 2009 y anteriormente transcritas. Causas que implican una especial complejidad en el procedimiento de inspección a que este acuerdo se refiere, por lo que se considera suficientemente fundamentado y argumentado el carácter de especial complejidad de estas actuaciones inspectoras para proceder a la ampliación del plazo de este procedimiento ".

Las causas expresadas en la citada comunicación de apreciación de circunstancias a efectos de proponer la ampliación del plazo de las actuaciones Inspectoras, recogidas en el acuerdo de ampliación del plazo son las que se exponen a continuación:

" 1º. - El Volumen de operaciones declarado por la entidad Yell Publicidad SA en los períodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (importe neto de la cifra de negocios consignado en el modelo 200) es el siguiente:

2004: 437.081.808 euros

2005: 440.622.349,24 euros

1/01 a 30 de octubre de 2006: 324.083.706,04 euros.

Cifras que superan ampliamente la requerida para la obligación de auditar sus cuentas ( Art. 181 , 190 y 203 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas ).

2º. - Tratarse de una entidad perteneciente, en calidad de sociedad dominante en los ejercicios 2005 y hasta 30 de octubre del 2006, a un Grupo de Sociedades que tributa en régimen de consolidación fiscal, grupo 301/04 , Sujeto Pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

3º. -Se trata de una sociedad que domina económicamente a un grupo formado por diversas empresas extranjeras de nacionalidad hispano-americanas e italianas, que en los ejercicios 2004 y 2005 consolida económicamente con el grupo telefónica. Que en el ejercicio 2006 con fecha 26/07 pasa a formar parte de otro grupo económico YELL GROUP Plc. Grupo con quien consolida económicamente a partir del mismo.

4º. - Las actividades económicas-empresariales de la entidad se desarrollan en todo el territorio nacional, asimismo tiene intereses económicos en el extranjero. Por lo que queda acreditado la amplia dispersión geográfica de sus actividades.

Habiendo realizado, en los periodos de inspección así como en ejercicios precedentes la compra de cartera de control de diversas entidades hispanoamericanas, con la consiguiente complejidad en el análisis de las homogeneizaciones y de los llamados "fondos de comercio financieros".

5º. - La relación entre las diversas comprobaciones determina la conveniencia de realizar actuaciones unitarias en las que se trate de manera simultánea el Impuesto sobre Sociedades y los demás Impuestos y obligaciones tributarias objeto de la actuación inspectora ".

La actora en su escrito de demanda cuestiona las cuatro primeras circunstancias mencionadas.

En cuanto al volumen de operaciones, señala, que es el propio de una gran compañía inspeccionada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, y que este factor por sí solo es insuficiente para la ampliación del plazo. Añade que el volumen de operaciones solo sería causa para motivar la ampliación en el caso de que los factores vinculados a ese volumen con trascendencia fiscal son revisados por la Inspección, siendo insuficiente el plazo de doce meses, lo que en este supuesto no habría ocurrido.

Sin embargo, como se ha expuesto, el volumen de operaciones (en el que consta el importe económico de cada uno de los ejercicios inspeccionados) no se constituye como la única motivación del acuerdo de ampliación, que incluye cuatro motivos más.

La STS de 25 de marzo de 2011 (Rec. 57/2007 ) razona que " en el caso que ahora.....no estamos ante una sola sociedad, sino ante un Grupo Consolidado de tres y su volumen anual de operaciones alcanza a más de doscientos mil millones de pesetas en la actividad de distribución y comercialización de alimentos. Son estos datos -no mera reproducción formal de los textos normativos- los susceptibles de generar una convicción de complejidad especial en el examen de la documentación con trascendencia fiscal que no puede destruirse con la simple

referencia a que la Administración " se limitó a consignar la cifra de ingresos". Las cifras son importantes y en ocasiones su enunciado es suficiente como para acreditar un cambio sustancial, ciertamente cualitativo, en la valoración de la cantidad y sus consecuencias en orden a su complejidad ". Doctrina reiterada en la STS de 25 de mayo de 2011 (Rec. 1360/2007 ) donde se indica, además que la " aplicación casuística impone también la aceptación de que la constancia de ciertos datos manifiesta de por sí, como hecho notorio, que sus consecuencias en orden a clarificar las circunstancias concurrentes para una exacta determinación de la deuda tributaria suponen la "complejidad especial" impuesta por la Ley para hacer lícita la ampliación del plazo ".

En este sentido, la mencionada Sentencia de 8 de junio de 2015 señala que " Ahora bien, ese dato, el volumen de operaciones, unido a otras circunstancias, como la pertenencia a un grupo consolidado y la necesidad de realizar las comprobaciones conjuntamente con otros impuestos como el de sociedades, puede ser expresivo de la especial complejidad requerida en la norma [ sentencias de 11 de abril de 2013 (casación 2414/10 , FJ 2º), 17 de abril de 2013 (casación 1826/10, FJ 2º) y 26 de febrero de 2015 (casación 4072/13 , FJ 8º)]" .

En el Acuerdo de ampliación se expone, además, que " no obstante, hay que añadir que la complejidad de las actuaciones no sólo deriva, en lo que a este apartado se refiere, del simple importe del volumen de operaciones, sino también de la cuando menos peculiar forma de contabilización de las operaciones realizadas por el obligado tributario. Esta peculiar forma de contabilización lleva a que los movimientos de las cuentas no se ajusten a lo señalado por la normativa mercantil (Plan General de Contabilidad Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre), hecho que se pone de manifiesto en los movimientos efectuados por YELL PUBLICIDAD S.A. en las cuentas: 409 "proveedores, facturas pendientes de recibir"; 4651 "provisión indemnizaciones"; 641 "indemnizaciones exentas" o 499 "bonificaciones" tal y como queda reflejado en la diligencia 8ª de 29 de mayo de 2009" .

En cuanto a este motivo adicional sobre la peculiar forma de contabilización realizada por la actora que se aparta de lo señalado por el Plan General de Contabilidad, la propia recurrente reconoce (página 98 de la demanda) que el trabajo de la Inspección ha resultado más complejo como consecuencia de su práctica contable.

Tratarse de una entidad perteneciente, en calidad de sociedad dominante en los ejercicios 2005 y hasta 30 de octubre del 2006, a un Grupo de Sociedades que tributa en régimen de consolidación fiscal y que domina económicamente a un grupo formado por diversas empresas extranjeras de nacionalidad hispano-americanas e italianas, que en los ejercicios 2004 y 2005 consolida económicamente con el grupo Telefónica, y que en el ejercicio 2006 pasa a formar parte de otro grupo económico YELL GROUP Plc. Grupo con quien consolida económicamente.

En relación con esta causa, la recurrente sostiene que ella era la única compañía del grupo fiscal con un volumen significativo de operaciones; que la existencia de un grupo fiscal sólo puede ser motivo de ampliación si se diera alguna circunstancia como la existencia de eliminaciones e incorporaciones, incorporación o salida de sociedades, etc. (lo que no ocurriría en este supuesto); que no todas las compañías del grupo fueron inspeccionadas (la actora, las entidades 11888 -prácticamente IVA-, y YELL PUBLICIDAD INTERNACIONAL -limitada al fondo de comercio financiero-); y que las actuaciones deben circunscribirse a analizar el grupo de consolidación fiscal de la entidad inspeccionada y no el marco de consolidación económica.

A este respecto debemos partir de la premisa establecida en la STS de 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010) que , con cita de la de 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006 ), señala: " Lo dicho no comporta que todo grupo consolidado haya de soportar el plazo de ampliación, pero es evidente que la improcedencia de la ampliación acordada exige la prueba concluyente de que la misma era innecesaria, prueba que recae en el grupo consolidado " .

No obstante sus alegaciones, la actora no aporta prueba alguna que cuestione que su pertenencia a un grupo fiscal no añade complejidad a las labores de inspección (como exige el Alto Tribunal); antes al contrario llega a admitir que la inspección (aunque limitada a ciertos aspectos) abarcó a diversas sociedades del grupo.

La amplia dispersión geográfica de sus actividades y el hecho de haber realizado , en los periodos de inspección y en ejercicios precedentes la compra de cartera de control de diversas entidades hispanoamericanas.

En la demanda se alega que la actora realiza su actividad económica en territorio nacional, percibiendo del extranjero dividendos de sus inversiones, lo que no reviste especial complejidad, y que los ajustes analizados no tuvieron trascendencia alguna a la vista de la fundamentación jurídica empleada para regularizar los fondos de comercio en las actas incoadas.

En este punto, para evaluar la dificultad de las actuaciones de inspección debe atenderse al examen de los documentos y hechos comprobados con independencia del resultado de la regularización. Como señala el TEAC en la Resolución recurrida " la complejidad no viene determinada por las consecuencias de la comprobación en términos de cuestiones efectivamente regularizadas, sino por la propia tarea de análisis de documentación,

investigación de determinados hechos y extracción de conclusiones. Por otra parte no debe olvidarse que la propuesta y el Acuerdo de ampliación se enmarcan en una sucesión de actuaciones en las que se va desarrollando y programando la comprobación en la medida en que se solicita y aporta la documentación que abarca los aspectos que han de ser objeto de revisión. Ello marca la pauta de lo que ha de ser examinado y en su caso ampliado, completado, aclarado, etc. Se evidencia así, de forma progresiva, la carga de trabajo que la comprobación acarrea, y reproducir en el Acuerdo de ampliación toda esta sucesión de cuestiones pendientes de examinar, aportar, solicitar... posiblemente supondría en términos más formales una más extensa motivación, pero el nivel de seguridad material de la reclamante sería prácticamente la misma dado que a la luz de toda esa sucesión de actuaciones y cuestiones abiertas a la comprobación y de las desarrolladas con posterioridad quedará patente que la ampliación se hallaba justificada".

En definitiva, el examen de las circunstancias concurrentes motivadoras de la ampliación del plazo en relación con la doctrina jurisprudencial aplicable nos conduce directamente a desestimar este motivo de recurso, pues el alcance de la inspección abarca una pluralidad de conceptos y ejercicios, existe un grupo consolidado, el volumen de operaciones de la entidad es notable y su contabilización se ha hecho de una forma peculiar, las actividades de la entidad se desarrollan en todo el territorio nacional, y tiene intereses económicos en el extranjero.

Por ello, la Sala, en éste caso concreto, valorando el conjunto de lo ocurrido, estima que el acuerdo se encuentra debidamente motivado y obedece a una causa real.

La desestimación del presente motivo de impugnación determina que las actuaciones de inspección se desarrollaron dentro del plazo válidamente ampliado de 18 meses (interrumpiendo la prescripción), sin necesidad de analizar la dilación imputada al contribuyente discutida en el escrito de demanda.

#### Cuarto.

- En la siguiente alegación la parte actora defiende la procedencia de la amortización del fondo de comercio financiero por participaciones adquiridas dentro del grupo mercantil, regulada en el artículo 12.5 del TRLIS, que en la redacción vigente en los ejercicios regularizados disponía que

" Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta ley sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo".

La actora efectuó las siguientes adquisiciones de participaciones del grupo:

Adquisición en el ejercicio 2002 mediante compraventa a Telefónica del Perú, S.A., del 100% de la sociedad peruana TPI Perú.

Adquisición en 2003 del 49% de la compañía brasileña Telefónica Publicidade e Informafao Lta. (TPI Brasil), en la que la actora ya poseía el 51%, mediante reducción de capital con devolución de aportaciones al socio que poseía el otro 49% de la entidad (y consiguiente exclusión del mismo y consolidación del 100% de la cartera en manos de la actora).

Adquisición, en el ejercicio 2004, del 49% de la sociedad residente en Chile Impresora y Comercial Publiguías S.A. (Publiguías) mediante compraventa formalizada por la recurrente a los siguientes vendedores (todos ellos personas jurídicas de nacionalidad chilena): 9,8% a Cuenca Uno; 9,8% a Editorial Lord Cochrane; 20,4% a Impresoras Cuenca y 9% a Compañía de Telecomunicaciones de Chile, S.A.

En relación a esta adquisición, la Oficina Técnica consideró deducible la amortización del Fondo de Comercio puesto de manifiesto en la adquisición del 40% de Publiguías Chile a terceros ajenos al grupo.

Adquisición, en el ejercicio 2005, del 100% de la sociedad argentina Telinver a Telefónica Argentina, S.A., mediante sendos contratos de compraventa suscritos con el vendedor por la actora (en lo que se refiere al 95% de la participación) y por TPI Internacional, S.A. (por el 5% restante).

La recurrente manifiesta su disconformidad con la regularización propuesta en la medida que el artículo 12.5 del TRLIS no ha incorporado limitaciones específicas para el supuesto de transmisión entre sociedades pertenecientes al mismo grupo ni ha exigido la concurrencia de requisitos adicionales, frente a lo establecido en otros preceptos como los artículos 12.6 y 89.3 del TRLIS, y que la jurisprudencia relativa a la deducción por actividades exportadoras no son extrapolables al presente caso.

Entiende que la regularización se sustenta en una interpretación finalista inaceptable en la medida que la misma altera el contenido de la norma al excluir de su ámbito las operaciones intragrupo. Alude en este sentido a la doctrina del TEAC en relación a la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios entre entidades vinculadas.

Considera que el tratamiento contable que las normas de consolidación otorguen a las operaciones entre entidades de un grupo no prejuzga la posibilidad de disfrutar del beneficio fiscal del artículo 12.5, cuyo impacto se produce en las cuentas individuales. Se alude a la doctrina de la Dirección General de Tributos C 1490/02 y CV 1316/05 para defender que la única remisión que la DGT realiza a las normas de consolidación contable es a los efectos de determinar el importe de la diferencia.

En definitiva, señala que ni de la literalidad del precepto, ni de la interpretación de la Dirección General de Tributos cabe entender que la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio dependa de la previa existencia del mismo a efectos consolidados.

Añade que, en todo caso, las operaciones analizadas no fueron realizadas entre personas jurídicas pertenecientes al mismo grupo en los términos del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas (que obligaba a los subgrupos a presentar cuentas anuales consolidadas), por lo que sí se generaron fondos de comercio de fusión. Si la existencia de un fondo de comercio de consolidación fuera relevante, el ámbito donde debería apreciarse su existencia no es el Grupo Telefónica sino en el Subgrupo formado por TPI España y sus filiales.

En primer lugar, debemos dar la razón a la parte recurrente sobre el hecho de que la transmisión de participaciones dentro de un grupo fiscal no es obstáculo para la amortización del Fondo de Comercio.

Puede citarse en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2016 (Recurso de Casación 2945/2014 ) en la que se declara que

"SEXTO. - Procede estimar también el motivo tercero, porque el criterio recogido en el acuerdo de liquidación, la pertinencia a un grupo no ha sido confirmado por esta Sala, en sentencia de 24 de junio de 2013, cas. 33/2012 , en la que declaramos.

<<TERCERO. - La Administración del Estado, en el segundo motivo de casación, único que resultó admitido, cuestiona la deducción del llamado fondo de comercio financiero, tras la adquisición de las participaciones de una sociedad dominada y perteneciente al mismo grupo fiscal.

Con carácter previo, debemos puntualizar que la Sala de instancia parte de un dato o circunstancia que tiene el alcance de un hecho probado, debiendo recordarse, como hemos expresado en otras ocasiones [véanse entre otras las sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación 4557/06 , FJ 3º), 21 de mayo de 2012 (casación 3707/08, FJ 4 º) y 11 de junio de 2012 (casación 6050/2009 , FJ 2º)], que la revisión de la valoración de la prueba llevada a efecto por los jueces de la instancia no pertenece al juicio en casación, salvo que se alegue y demuestre que, al realizarla, infringieron preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o realizaron una apreciación ilógica, irracional o arbitraria de la misma. En efecto, los jueces a quo admiten la existencia de un fondo de comercio.

Hecha la anterior aclaración y partiendo de los extremos dados como ciertos, la discusión a la que debe ceñirse el presente recurso consiste en desentrañar qué ocurre y cómo opera la corrección de valor para determinar la base imponible recogida en el apartado 5 del artículo 12 de la Ley 43/1995 , introducido por el artículo 2.º cinco de la Ley 24/2001 , con efecto para las adquisiciones de participaciones realizadas en los periodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2002. El precepto establece que:

«Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 20 bis de esta Ley , el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de

conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 34 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo.»

La determinación de la base imponible del grupo consolidado se conseguía, según establecía el artículo 85 de la Ley 43/1995, con la suma de las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo, practicando determinadas correcciones como las eliminaciones y las incorporaciones. Ambas operaciones debían realizarse de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991. El mencionado Real Decreto estuvo vigente hasta el 25 de septiembre de 2010 y se dictó como exigencia de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades (BOE de 27 de julio), cuyo régimen jurídico es aplicable al supuesto enjuiciado.

La eliminación de partidas recíprocas y de resultados intragrupo es un principio básico en consolidación, lo que exige que los artículos 85 y 86 de la Ley del impuesto sean completados por remisión con lo establecido en el Real Decreto 1815/1991. Esta remisión a las normas contables resulta inevitable en el impuesto del que estamos hablando; no en vano la determinación de la base imponible está directamente condicionada por el resultado contable.

No obstante, debemos reflexionar sobre el alcance de esta remisión a las normas contables en general y a los principios de consolidación en particular, y si se deben acoger todos los principios o únicamente aquellos que sean pertinentes para la cuantificación perseguida por la norma tributaria.

En el concreto ámbito de la consolidación fiscal que nos ocupa, el Real Decreto 1815/1991 no está sólo pensando exclusivamente en la fiscalidad del grupo. La diversidad aplicativa del Reglamento se recoge en su exposición de motivos cuando, refiriéndose a su Capítulo I, puntualiza que «[...] hay que tener en cuenta que los conceptos establecidos no sólo en este capítulo sino, también en el resto de las normas, se establecen sólo en cuanto se refiere a la consolidación y, en consecuencia, sin perjuicio de que en el Plan General de Contabilidad y en las disposiciones posteriores de Derecho de grupo de Sociedades puedan formularse otros no enteramente coincidentes». Lo anterior significa que el régimen de consolidación fiscal se proyecta a otros ámbitos, regidos por principios y criterios diferentes. Como hemos dicho en anteriores ocasiones, no debe olvidarse la diversa finalidad de las normas contables y las tributarias, no es lo mismo ofrecer una imagen fiel de la situación económica y patrimonial de una empresa que determinar la capacidad económica que debe ser gravada, aquella que manifiesta la empresa por las rentas obtenidas en un ejercicio económico [sentencias 26 de septiembre de 2011, (casación 3179/09, FJ 2º); 17 de octubre de 2011 (casación 2356/09, FJ 3º) y 14 de noviembre de 2011 (casación 5230/08, FJ 2º)].

Por lo tanto, los principios rectores de la consolidación societaria no son trasladables sin más a las demás áreas del ordenamiento jurídico. Reconocida la autonomía del legislador tributario para delimitar, en aras de la determinación de la base imponible del impuesto partiendo del resultado contable de la mercantil, el ámbito objetivo y subjetivo de una deducción, podemos concluir que la norma introducida en el apartado 5 del artículo 12 tiene una aplicación preferente, sin que exista otro impedimento o traba en la Ley del impuesto que impida o restrinja su aplicación.

Si se siguiera el criterio pretendido por la Administración tributaria, negando la aplicación del artículo 12.5, pese a concurrir el presupuesto de hecho contemplado por la deducción, es decir, la existencia de un fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones de una entidad del grupo, supondría tanto como negar su aplicación siempre y en todo caso, vaciando de contenido la modificación introducida por la Ley 24/2001. No en vano, el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en sus resoluciones 1 de junio de 2010 (reclamaciones 4756/08 y acumuladas), reiterada por la reciente resolución de 26 de junio de 2012 (reclamación 3637/10), corrigió la hermenéutica seguida por los órganos de la inspección».

Ahora bien, la posibilidad de que la deducción prevista en el artículo 12.5 pueda ser aplicada en el fondo de comercio generado en las adquisiciones de participaciones de empresas del mismo grupo, no supone, en todo caso, la procedencia de la aplicación del beneficio fiscal, pues es preciso que tales operaciones respondan a la finalidad económica perseguida por la norma ( artículo 3.1 del Código Civil ).

El objetivo del incentivo fiscal, como pone de manifiesto la Administración, no es otro que el de favorecer la internacionalización de las empresas, fomentando la implantación en el extranjero de las empresas residentes en el territorio español mediante la constitución de sociedades filiales o accediendo a una participación significativa en las mismas.

Por tanto, la cuestión a resolver es si las adquisiciones de participaciones generadoras de los fondos de comercio amortizados efectuadas por la actora han supuesto una mayor implantación de la misma en el extranjero o si, por el contrario, únicamente se ha producido una reorganización o reordenación de las participaciones entre las sociedades del grupo sin que ello implique una mayor presencia internacional.

La actora sostiene que las referidas operaciones no han sido puramente formales ni pueden interpretarse como meras reordenaciones de cartera en el seno del grupo. Para acreditar este hecho adjunta a la demanda (anexo V) diversa documentación (presentaciones al Consejo de Administración relativas a las adquisiciones de las participaciones; presentaciones a Deutsche Bank y Rothschild sobre los criterios y valoración y fijación del precio; e informes de estas entidades acerca de la razonabilidad del precio pagado).

Los documentos aportados podrían, en su caso, servir para acreditar los objetivos empresariales perseguidos en las adquisiciones de participaciones del grupo (no negados por la Inspección), pero en nada demuestran que tales operaciones hayan supuesto una mayor externalización de la empresa española.

Por ello, la Sala comparte las conclusiones de los Acuerdos de liquidación, ratificados por la Resolución recurrida, dado que la matriz del Grupo (Telefónica S.A.), aunque traslada la titularidad de las acciones a TPI España a través de su venta, lo cierto es que continúa manteniendo la participación mayoritaria que tenía en el capital de las Entidades adquiridas, mediante su participación mayoritaria en TPI España hasta el 26 de julio de 2006, fecha que vende su participación en TPI.

Por ello, al seguir dependiendo las entidades no residentes del mismo grupo, no puede entenderse que con tales adquisiciones se incrementara la implantación de la actora en el extranjero. Es decir, el cambio de titularidad de las acciones no ha supuesto sino una reordenación de la cartera de tales entidades.

En consecuencia, se trata de una inversión puramente formal, dado que el grupo empresarial no ha efectuado una inversión real, limitándose a reestructurar su participación en sociedades integrantes del mismo, por medio del cambio de titularidad de las acciones de sus filiales en Latinoamérica y Brasil, sin una mayor implantación de la Sociedad española TPI en el extranjero. Esta reordenación de la cartera efectuada en el ámbito del grupo es ajena a la finalidad prevista por el legislador al establecer el beneficio fiscal regulado en el mencionado artículo 12.5 del TRLIS.

#### Quinto.

- La siguiente alegación de la recurrente es la referente a la procedencia de la deducción en su base imponible, en virtud de lo dispuesto en el artículo 23 del TRLIS, por la adquisición del 95% de Telinver S.A. a Telefónica Argentina S.A.

El artículo 23 del TRLIS disponía que

" 1. Será deducible en la base imponible el importe de las inversiones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de participaciones en los fondos propios de sociedades no residentes en territorio español que permitan alcanzar la mayoría de los derechos de voto en ellas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Que la sociedad participada desarrolle actividades empresariales en el extranjero, en los términos establecidos en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 21 de esta ley. No cabrá la deducción cuando la actividad principal de la entidad participada sea inmobiliaria, financiera o de seguros, ni cuando consista en la prestación de servicios a entidades vinculadas residentes en territorio español.

Que las actividades desarrolladas por la sociedad participada no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad.

Que la sociedad participada no resida en el territorio de la Unión Europea ni en alguno de los territorios o países calificados reglamentariamente como paraíso fiscal

Esta deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias".

La Resolución del TEAC impugnada confirma la regularización realizada por la Inspección, al considerar que el Grupo Telefónica ya ostentaba la mayoría de los derechos de voto en Telinver S.A. (la vendedora, Telefónica Argentina S.A., estaba participada al 98,03% por Telefónica Internacional S.A., que a su vez estaba participada directamente en un 99,88% por Telefónica SA; y en un 0,12% indirectamente, perteneciendo por tanto en un 100%

al Grupo Telefónica), por lo que la adquisición de la participación Telinver S.A. por la actora (participada indirectamente -a través de Telefónica S.A.- en un 59,90% por el Grupo Telefónica) no ha supuesto que el grupo mercantil haya alcanzado esa mayoría de derechos de voto, dado que ya los tenía. Así se incumple el requisito previsto en el citado artículo 23.1.

En la demanda se alega que: la actora y Telefónica eran dos sociedades cotizadas no sometidas a la misma unidad de decisión que no formaban parte del mismo grupo contable; la inversión en Telinver fue producto de una implantación efectiva en el extranjero diferenciada de la del Grupo Telefónica; la operación se realizó en términos de estricta competencia y mercado, y tuvo incidencia efectiva en la gestión de la participada y en los resultados de su nueva matriz. En definitiva, sostiene que la adquisición de Telinver no fue puramente formal ni supuso una mera reordenación de participaciones.

Para resolver sobre la procedencia de la deducción aplicada debe acudirse, al igual que en el anterior motivo de impugnación, a la finalidad del beneficio fiscal, que, del mismo modo, es fomentar la implantación en el extranjero de las empresas residentes en el territorio español mediante la constitución de sociedades filiales o accediendo a una participación significativa en las mismas.

Este objetivo aparece de forma clara en la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de Junio, que en su artículo decimoséptimo estableció este incentivo (mediante la adición de un nuevo artículo, 20 quater, a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), al señalar que "Asimismo, se establece un nuevo incentivo fiscal en el Impuesto sobre Sociedades que complementa las medidas tendentes a favorecer la implantación de las empresas españolas en el exterior, permitiendo diferir el pago de dicho impuesto en aquellos casos en que se realicen inversiones en el extranjero mediante la toma de participaciones en el capital de sociedades no residentes que desarrollen actividades empresariales. En particular, se permite que el sujeto pasivo pueda reducir su base imponible en el importe de la inversión realizada, integrándose en la base imponible de los períodos impositivos posteriores el importe deducido".

Se trata, en conclusión, de una medida establecida para favorecer la internacionalización de las empresas españolas mediante la inversión en el capital de entidades extranjeras, tal y como también resulta de la denominación del TÍTULO IV del Real Decreto Ley 3/2000 ("Medidas de apoyo a la internacionalización de las empresas"), en el que se encuadra su artículo decimoséptimo, regulador de la deducción.

En el presente caso, pese a que la actora ha alegado que con la adquisición de la participación de Telinver se pretendía una implantación de la sociedad en el extranjero diferenciada de la del Grupo Telefónica, lo cierto es que no puede considerarse que haya habido una verdadera inversión en el sentido fijado en el artículo 23.1, puesto que con anterioridad a dicha adquisición el Grupo Telefónica ya disponía de la mayoría de derechos de voto de Telinver, dirigiendo la filial argentina a través de otra sociedad argentina, Telefónica Argentina S.A. Al venderse esa participación a otra sociedad del mismo grupo, éste ya tenía la mayoría de derechos de voto, por lo que es evidente que no se adquiere dicha mayoría.

Por otra parte, la actora no ha acreditado que la inversión en Telinver fuera producto de una implantación efectiva en el extranjero de TPI diferenciada de la del Grupo Telefónica, como se alega en la demanda.

En este sentido, no ha solicitado la práctica de prueba que refutara las conclusiones de la Inspección ratificadas por el TEAC, y se ha limitado a aportar una serie de documentos (notas explicativas de los Fondos de Comercio en consolidación de las Memoria consolidada de los ejercicios terminados a 31 de diciembre de 2003 y 2004, y de los estados financieros consolidados del ejercicio terminado a 31 de octubre de 2006; estados contables de los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 2004, 2005 y 2006; carta del Director Financiero de la recurrente de 19 de noviembre de 2013; y carta del Managing Director de Rothschild España S.A. sobre la razonabilidad financiera del valor de adquisición de Telinver, emitida el 26 de octubre de 2005 - Anexos III y IV-), la mayoría de los cuales constan en el expediente administrativo, y que solo podrían acreditar la estrategia económica y empresarial del grupo perseguida con la operación.

Por el contrario, como se señala en el Acuerdo de Liquidación del ejercicio 2005, el hecho de que la referida inversión en realidad supuso una mera reordenación o reorganización de las participaciones del Grupo Telefónica resulta del informe anual del año 2005 de Telefónica, en cuya página 27 se dice que

"Tras la adquisición de Telinver, compañía comercializadora de los directorios telefónicos en este país, culminaba el proceso de integración, bajo la gestión de TPI, de todos los activos de directorios en Latinoamérica del Grupo Telefónica.

Desde noviembre de 2005, el Grupo TPI tiene presencia en Argentina a través de la adquisición de Telinver, compañía comercializadora de los directorios telefónicos en este país. Esta adquisición culmina el proceso de integración, bajo la gestión de TPI, de todos los activos de directorios en Latinoamérica del Grupo Telefónica."

Conforme a lo expuesto, debe desestimarse el presente motivo de impugnación. Con carácter subsidiario, la demandante pretende la aplicación de la deducción por inversiones extranjeras en la adquisición del 40% de Telinver S.A. perteneciente a accionistas minoritarios.

Dejando al margen que la Administración considera que no se ha acreditado que esos accionistas minoritarios sean independientes del Grupo Telefónica, lo cierto es que, aunque se admitiera que pudiera considerarse separadamente la adquisición del 60% efectuada a Telefónica Argentina S.A. y el 40% adquirido a accionistas minoritarios, esta última inversión no cumpliría tampoco los requisitos exigidos por el artículo 23.1 del TRLIS.

Así, con la compra del 40% de Telinver S.A., la actora no adquiriría la mayoría de derechos de voto de Telinver, que ya correspondían al Grupo Telefónica, propietario del 60%.

#### Sexto.

- La siguiente cuestión alegada en la demanda es la relativa a la regularización correspondiente a las dotaciones del Fondo de Provisión por "Bonificaciones a clientes".

La actora denomina "Bonificaciones a clientes" a aquellas cuantías que son reclamadas por los clientes como consecuencia de los errores cometidos en el diseño del espacio publicitario contratado, contenidos en las distintas guías publicadas (páginas amarillas y páginas blancas, entre otras).

La dotación por este concepto se produce anualmente en función de estimaciones, minorándose la provisión dotada por los gastos reales en que se incurre.

La Resolución del TEAC combatida confirma el criterio de la Inspección, considerando deducibles los gastos en que efectivamente haya incurrido la entidad, y no deducibles las mencionadas dotaciones, al entender que éstas responden a obligaciones todavía inciertas.

Por otra parte, en cuanto al ejercicio 2004, en la liquidación se incrementa la base imponible en el saldo existente a 1 de enero, procedente de la dotación realizada en el ejercicio 2003 y anteriores por el importe por el que aún no se ha producido gasto efectivo.

En la demanda se alega que la regularización efectuada se fundamenta en considerar incorrecta esta contabilización, que sin embargo debe reputarse lícita y cumple los principios contables obligatorios. Sostiene que, de acuerdo con el principio del devengo (artículo 19 del TRLIS), la imputación de los gastos debe realizarse en el período impositivo al que corresponden en relación con los ingresos devengados en el mismo, por lo que independientemente de que las reclamaciones se hagan con posterioridad al cierre del ejercicio, las bonificaciones a clientes se corresponden al período en que se realizó el servicio del que se derivan, esto es, del ejercicio en que se publicaron las guías, lo que obliga a mantener el fondo de provisión correspondiente a servicios prestados en ejercicios anteriores. Manifiesta que las cantidades provisionadas corresponden a riesgos ciertos, prácticamente inevitables y calculados con datos estadísticos y reales resultantes de la realidad del negocio.

En este punto debe acudir al artículo 13 LIS y TRLIS, que en su redacción vigente en los ejercicios regularizados disponía que

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

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..."

El apartado 1 del mencionado artículo considera no deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales y gastos o deudas meramente probables.

De la letra a) del artículo 13.2 se deduce que son dos las condiciones para que la dotación a la provisión para responsabilidades sea deducible:

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.

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

En este caso, la entidad recurrente realizó la dotación en previsión de las reclamaciones que pudieran efectuar sus clientes lo que daría lugar al pago de una indemnización. Sin embargo, las responsabilidades a las que el precepto se refiere (" procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida "), aunque dudosas en su cuantía, son ciertas en cuanto a su existencia, y no responden a una probabilidad, como sucede en el presente caso, por más que los estudios estadísticos y series históricas confirmen la certeza del cálculo efectuado.

En este sentido, cabe recordar que 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.

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, como en el caso enjuiciado.

De este modo, la Sala comparte la calificación, a los efectos fiscales que se examinan, efectuada por la Administración atinente a que no nos encontramos ante una provisión fiscalmente deducible en los ejercicios examinados, sino ante una dotación para riesgos y gastos que cubre unas pérdidas eventuales o probables que no llegan a producirse hasta ejercicios posteriores ("previsión no deducible"), siendo en dichos ejercicios en donde deberá, en su caso, examinarse si dichas pérdidas resultan o no deducibles.

Por otra parte, en cuanto la reversión en la liquidación del ejercicio 2004 del saldo existente a 1 de enero, se efectuó por la Inspección en aplicación de lo previsto en el artículo 19.9 del TRLIS, según el cual " Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible" .

La actora estima que esta reversión del saldo de la provisión a 31 de diciembre de 2003 es improcedente puesto que a juicio de la Inspección si la misma no resultaba deducible en los ejercicios en que se dotó, debió ajustarse en su caso, en dichos ejercicios Si éstos se encuentran prescritos, dichas provisiones han devenido inamovibles.

Con esta afirmación la recurrente olvida que no prescriben las facultades de comprobación de la Administración, aun afectando a ejercicios prescritos, si los efectos de esa comprobación pueden tener incidencia en ejercicios no prescritos.

Así, el Tribunal Supremo (Sentencias de 5 de febrero de 2015 , cas. 4075/2013 , 19 de febrero de 2015 , cas.3180/2013 , 26 de febrero de 2015 , cas. 4072/2013 y 23 de marzo de 2015 , cas. 682/2014, de 16 de marzo de 2016 , RC 3162/2014 , entre otras), con base a lo establecido en los artículos 66 , 70.3 y anterior 106.4, y 115 de la ley 58/2003 , General Tributaria, ha admitido la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda examinar operaciones originadas en años ya prescritos, de los que derivan consecuencias tributarias que han de tenerse en cuenta en ejercicios no prescritos, en cuanto lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria pero no a comprobar valores consignados en ejercicios anteriores, aunque estén prescritos, que tienen repercusión sobre ejercicios posteriores no prescritos.

Por otra parte, de las manifestaciones y hechos consignados en el expediente por el propio obligado tributario resulta que el tratamiento fiscal por la entidad de las referidas dotaciones en los ejercicios anteriores ha sido la misma que la utilizada en los años objeto de la regularización.

Como se señala por el TEAC, en la página 99 del escrito de alegaciones, después de describir con detalle el fundamento y sistema de cálculo de las provisiones y de defender su deducibilidad fiscal, la sociedad recurrente manifiesta que "Es importante destacar que esta mecánica ha sido utilizada por mi mandante desde hace más de diez años, en los cuales ha habido inspecciones y no se ha decidido posponer, por parte de la Administración, ajustes positivos por estos conceptos." Asimismo, en la Diligencia núm. 5 de 16 de abril de 2009 la Inspección solicitó

al obligado tributario un cuadro con el desglose de los ajustes extracontables del ejercicio 2003 relativos a "Dotaciones contables a Provisiones", casillas 507 y 508 del modelo 200, no constando en el expediente la acreditación de que las correspondientes al concepto "Bonificaciones a clientes" se encuentre entre las consideradas no deducibles fiscalmente en dicho ejercicio.

Por ello, la Inspección llegó a la conclusión de que la totalidad de las provisiones dotadas en los últimos diez años por este concepto fueron consideradas fiscalmente deducibles, por lo que en cumplimiento del mencionado artículo 19.3 de la LGT, efectuó su reversión.

Finalmente, tampoco tiene razón la actora, que, para defender la subsistencia del riesgo de reclamaciones surgidas de los contratos firmados con anterioridad al 1 de enero de 2004, señala que no debe atenderse al plazo de 30 días para efectuar las reclamaciones acordado en las condiciones generales de la contratación firmadas con los clientes, sino al plazo de prescripción general de las acciones personales de 15 años fijado en la anterior redacción del artículo 1964 del Código Civil. Ello es así porque, a juicio de esta Sala, esta norma carece de carácter imperativo, de manera que es perfectamente válido que por contrato se establezca otro plazo para reclamar, en cuyo caso habrá que estarse al contractualmente acordado.

A lo expuesto hay que añadir la falta de prueba absoluta de la recurrente (ante esta Sala y ante la Inspección y el TEAC) que avale sus afirmaciones, sin que tampoco haya aportado información concreta sobre la antigüedad de los contratos que motivaron la dotación.

#### **Séptimo.**

- Alega a continuación la demandante la improcedencia de los ajustes extracontables por indemnizaciones realizados por la inspección.

Estos ajustes derivan de la dotación de una provisión por parte de la actora, en relación con las indemnizaciones al personal pendientes de pago

En estos casos, la actora dota la provisión en función de la estimación de las remuneraciones pendientes de pago, de modo que resulta un gasto contable por la estimación y no por la indemnización realmente devengada en cada ejercicio. En determinadas ocasiones se da el gasto al devengarse una indemnización, sin haberla provisionado previamente.

Como se señala en los Acuerdos de Liquidación, estas dotaciones ni contable ni fiscalmente tienen la consideración de provisión, por lo que el propio obligado realiza ajustes extracontables. La entidad hace un ajuste positivo por el importe de la provisión dotada en el ejercicio, dado que esta dotación no es fiscalmente deducible. Y realiza un ajuste negativo por las indemnizaciones realmente devengadas en el ejercicio y que en principio, serán fiscalmente deducibles.

En relación con este concepto se efectuaron los siguientes ajustes:

Ajuste positivo por importe de 286.263 euros, procedentes de una provisión no aplicada a su finalidad.

La Inspección realiza este ajuste por considerar que la baja de una provisión que no fue aplicada a su finalidad debe computarse como ingreso a efectos de determinar la base imponible del impuesto, en la medida en que responde a la supresión de un pasivo inexistente.

La actora alega que el ajuste de la Inspección por 286.263 euros coincide con aquella parte de las dotaciones de ejercicios anteriores, que fueron ajustados extracontablemente, y que todavía no ha revertido, y que dicha cantidad provisionada no fue considerada como gasto deducible en los ejercicios anteriores, por lo que, al tributar como ingreso, se produciría una doble tributación carente de justificación. Como prueba de sus alegaciones, se adjuntan a la demanda (Anexo VIII) apuntes contables y modelos 200 del Impuesto sobre la Renta de los ejercicios 2001 y 2002, aportados en el procedimiento de inspección en las diligencias 4 y 11.

Esta documentación, valorada en las actuaciones de comprobación, no desvirtúa las conclusiones de la Administración, puesto que no se ha acreditado la contrapartida o el gasto que ha minorado la provisión, creándose un pasivo ficticio, por lo que resulta procedente el ajuste positivo del citado importe efectuado por la Inspección, en aplicación del artículo 134.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que señala que: " Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes".

Debe finalmente señalarse que, en el escrito de alegaciones al acta de disconformidad del ejercicio 2005, la actora prestó su " total conformidad a loexpuesto por la inspección " en relación con este mismo ajuste, por importe de 119.110,10 euros.

Ajuste positivo de 69.296,26 euros, en concepto de saldo neto de indemnizaciones exentas y no exentas consideradas gasto en el ejercicio 2004, que la Inspección considera no deducibles por no haberse devengado en dicho ejercicio.

En la demanda se afirma que este ajuste no tiene fundamento, en cuanto contraviene lo dispuesto en el artículo 19.1 del TRLIS y se basa en que la recurrente no realizó el movimiento de cuentas (se registra el gasto directamente sin dotar ninguna provisión) que no es obligatorio según el PGC.

Debe darse también en este punto razón a la Administración, en cuanto quedó acreditado por la Inspección que esta cantidad no se corresponde con indemnizaciones devengadas en el ejercicio 2004, sin que las alegaciones del actor confirmen de modo alguno el devengo del gasto en dicho ejercicio.

Ajuste positivo por importe de 8.992,57 euros, procedentes de excesos de indemnizaciones pagadas en 2004, y computadas como gasto en dicho ejercicio, que fueron devueltas en 2005.

La actora pretende rebatir este ajuste señalando que este importe no fue considerado gasto deducible y formó parte del ajuste positivo global del ejercicio 2005, de modo que su consideración por la Administración como ingreso computable en ese ejercicio supondría una doble tributación. Añade que esta cantidad no podía incluirse en el saldo de la cuenta 4654000 a 1 de enero de 2005, pues en dicha fecha no había sido devuelta, constando a 31 de diciembre de 2005 en esta cuenta, pues ya había sido objeto de devolución.

Tampoco, en relación con este ajuste, pueden aceptarse las alegaciones de la demandante, por una falta absoluta de prueba sobre la falta de deducción como gasto en el ejercicio 2004 del importe regularizado.

Es preciso señalar, que en relación con la carga de la prueba en el ámbito tributario, el Tribunal Supremo, en Sentencias como la de 24 de mayo de 2012 (Recurso de Casación Núm. 2233/2010 ), entre otras muchas, ha señalado que " Esta Sala ha puesto de manifiesto al respecto que, salvo excepciones, corresponde a los obligados tributarios la acreditación del cumplimiento de los requisitos y circunstancias que dan derecho a acogerse a cualquier beneficio fiscal. Sentencia de 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2818/2008 ), donde reiteramos que «[e]n nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en el actual art. 105.1 de la Ley de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertasituaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos ( sentencias de 25 de septiembre de 1992 , 14 de diciembre de 1999 y 28 de abril de 2001 )» ( Sentencia de 5 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 2739/2002), FD Tercero ; en el mismo sentido, Sentencias de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 691/2003), FD Quinto ; de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4545/2004), FD Duodécimo ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1733/2003), FD Quinto ; de 17 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 6603/2003 ), FD Cuarto A); de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 8460/2003), FD Tercero ; y de 7 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 4948/2005 ), FD Tercero)» (FD Sexto) ".

En la Sentencia de 19 de enero de 2012, el Alto Tribunal indica que " a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto según la sentencia citada la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil . La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el <<onus probandi>>. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 de la Ley General Tributaria , que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas>>.

El precepto indicado guarda estrecha relación con el 114 de la misma Ley General Tributaria, a cuyo tenor, 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, obligación que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del antiguo artículo 1214 del Código Civil , actual artículo 217 de la L.E.C ., precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995 , así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor>>.

Efectivamente, en la citada STS de 17 de marzo de 1995 se señala que <<procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989 , y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994>>.

La función que desempeña el actual art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil es la de determinar para quien se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.

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

Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria : "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley , "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado deba llevarse a cabo a la luz de lo que dispone el artículo 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a probar la fehaciencia de su fecha, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero ".

En el presente caso, la Inspección efectuó los referidos ajustes, partiendo de unos hechos que considera acreditados (tras el análisis efectuado en las actuaciones de comprobación), y rechazando las alegaciones formuladas por la parte a las actas de disconformidad. Las pretensiones de la actora tampoco fueron atendidas por el TEAC. Por ello, teniendo en cuenta los criterios expuestos que rigen la carga de la prueba, es claro que en sede judicial la recurrente debió hacer el esfuerzo probatorio que la ocasión demandaba, y no limitarse a efectuar alegaciones con el único sustento probatorio de unos apuntes contables ya examinados por la Inspección, dado que era a ella a la que correspondía acreditar los hechos constitutivos de su pretensión.

#### **Octavo.**

- La siguiente alegación se refiere a los ajustes derivados de la cuenta "provisión por responsabilidades" que dota la entidad mediante estimaciones globales para hacer frente a las indemnizaciones derivadas de demandas judiciales (de empleados y clientes), por considerar la Inspección que no fueron aplicadas a su finalidad.

La cobertura de riesgos no se hace mediante la dotación de las oportunas cuentas de provisiones sino mediante la contabilización de un gasto con contrapartida en una cuenta de acreedores.

La demandante dota al final de cada año una provisión para hacer frente a las indemnizaciones derivadas de demandas judiciales, mediante una estimación global del riesgo existente. Y teniendo en cuenta la provisión dotada al inicio del ejercicio, la aumenta si se estima insuficiente o la aplica si se estima excesiva.

En los Acuerdos de Liquidación, la Inspección pone de manifiesto que no se detalla numéricamente cada riesgo a fin de comprobar que el resultado global del ejercicio coincide con el conjunto de reversiones y nuevas dotaciones. Por ello, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos 13 y 19.9 del TRLIS, procede a incrementar la base imponible de los ejercicios 2004, 2005 y 2006 en el importe de las provisiones respecto de las que no se ha acreditado que hayan sido aplicadas a su finalidad al final de cada ejercicio.

En cuanto al ejercicio 2004, en la demanda se señala la imprecendencia de los ajustes relativos a las provisiones por indemnizaciones procedentes de demandas interpuestas por D. Marcelino (con fallo desestimatorio de las pretensiones del trabajador y cuyo importe se revirtió de forma global), y por despido de Doña Gloria . Respecto de esta última afirma que continuó trabajando en la empresa durante los años 2005 y 2006, porque la sentencia de despido fue recurrida en apelación, que fue resuelta el 6 de febrero de 2006 , desestimando las pretensiones de la empleada. Hasta la finalización del proceso judicial entendió subsistente el riesgo, procediendo en el ejercicio 2006 a su reversión contra un ingreso computable en su base imponible. Añade que el importe de esta indemnización fue consignada en el Juzgado al inicio del proceso judicial y fue devuelta al finalizar el mismo. En apoyo de sus afirmaciones, la actora se vuelve a remitir a los apuntes contables y modelos 200 del Impuesto sobre la Renta de los ejercicios 2001 y 2002, aportados en el procedimiento de inspección en las diligencias 4 y 11 (Anexo VIII).

Estas alegaciones de la actora no pueden prosperar, pues no ha quedado acreditada la efectiva reversión de estas cantidades, y no se ha aportado prueba alguna respecto del depósito en el Juzgado de la indemnización referente a la Sra. Gloria , aunque señale que se desprende de los documentos incluidos en el Anexo VIII.

Por lo que se refiere al ejercicio 2005, la demandante trata de acreditar que las provisiones regularizadas fueron revertidas en su momento, aunque no de forma individual sino mediante la regularización del saldo global, a través de un cuadro en el que constan las cantidades provisionadas en 2004, el importe de las indemnizaciones fijadas en las sentencias de 2005 y las diferencias entre ambos importes.

El cuadro de detalle expresado en la demanda no desvirtúa el análisis de la contabilidad efectuado en las actuaciones de comprobación y las conclusiones a las que se llega en el Acuerdo de Liquidación del ejercicio 2005 sobre que se trata de provisiones no aplicadas a su finalidad.

En este sentido, se dice en dicho Acuerdo de Liquidación que

" Es decir, como señala la inspección en su Informe, la empresa no aplica para la cobertura de riesgos las normas establecidas en el Plan general de Contabilidad. En algunos casos, la cobertura de riesgos no se hace mediante la dotación de las oportunas cuentas de provisiones sino mediante la contabilización de un gasto con contrapartida en una cuenta de acreedores (normalmente pendiente de justificar) que no responden a operaciones reales. Tanto estas cuentas como las de Provisión no se ajustan a la cobertura de riesgos identificados individualmente, sino coberturas genéricas, de forma que por un lado, cesados los riesgos se mantienen saldos en las cuentas y riesgos existentes teóricamente en las provisiones no se saldan con éstas sino que se llevan directamente a gastos.

Sin embargo, en el ámbito fiscal, de conformidad con lo dispuesto en los artículos anteriormente transcritos serán deducibles los gastos que sean consecuencia de la dotación de provisiones para responder de litigios en curso debidamente identificados, y deberá considerarse como ingresos las dotaciones no aplicadas a su finalidad ".

Finalmente, respecto al ejercicio 2006 la recurrente afirma que no se revirtieron las provisiones del ejercicio 2005 por las demandas interpuestas por los empleados D. Jose Luis , D. Abelardo y D. Constancio , por existir nuevos riesgos derivados de nuevas demandas iniciadas en el año 2006, teniendo el mismo efecto en la cuenta de resultados. Y por ello no se dotó la provisión por indemnizaciones a salones Mar Blau por 280.000 euros, que debió ser contabilizada en el ejercicio 2005.

En este caso, la actora no contabiliza el ingreso por exceso ni la dotación de las nuevas demandas como gasto. La entidad sustituye en la contabilidad las demandas ya pagadas por las nuevas demandas surgidas en el ejercicio 2006.

Con ello se incumple el principio de no compensación recogido en el apartado segundo de la Primera Parte del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (aplicable al caso enjuiciado), que establece que " la contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:.... 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 ".

Además, de nuevo nos encontramos con una absoluta falta de prueba de las alegaciones de la actora (que vuelve a remitirse a los apuntes contables y declaraciones valorados en las actuaciones de comprobación -Anexo VIII del escrito de demanda-) frente a las conclusiones alcanzadas por la Inspección sobre la desaparición de las causas que motivaron la dotación de las provisiones regularizadas y la falta de acreditación de riesgos provisionables existentes a final del ejercicio.

En definitiva, en el caso enjuiciado, tanto en los informes de disconformidad como en los acuerdos de liquidación, se ponen de manifiesto con todo detalle los hechos que acreditan de forma indubitada la existencia de diversas anomalías contables de esencial importancia, que permiten concluir la procedencia de los ajustes efectuados por la Inspección. Teniendo en cuenta, asimismo, que la parte actora viene a reproducir sustancialmente en el presente recurso las mismas alegaciones ya efectuadas en la vía previa administrativa, y que los fundamentos en los que se basa la regularización no han sido desvirtuados en forma alguna, sin perjuicio del desacuerdo que se manifiesta.

#### **Noveno.**

- En el siguiente motivo de impugnación la actora denuncia la improcedencia de los ajustes derivados de algunos gastos considerados por la Inspección como no deducibles.

El obligado tributario estima, en cada ejercicio incluido en la comprobación, los gastos devengados registrando como contrapartida una cuenta de pasivo. Al año siguiente si el gasto devengado no coincide con el importe de la factura recibida, se agrupan los excesos y se contabiliza un menor gasto en ese ejercicio.

La Administración sostiene que el contribuyente no identifica el ejercicio al que corresponden esas cancelaciones de gastos, ni el concepto de gasto concreto, ni su importe individualizado. Señala que, al no coincidir las cuentas, dado que en las reversiones se agrupan por conceptos, ni los importes y al no existir un registro auxiliar que soporte esta forma de contabilizar los gastos, los mismos carecen de justificación documental.

Además, en los Acuerdos de Liquidación se afirma, en cuanto a las facturas presentadas por importe de 185.084 euros, que el obligado tributario no vincula las mismas a las cuentas de gastos regularizadas por la Inspección. Las facturas que no han sido aceptadas como documento soporte ni coinciden en el proveedor, ni acreditan la compra o servicio prestado

En concreto, la regularización efectuada por la Inspección consideró no deducibles los siguientes gastos:

Las diferencias existentes entre el importe total consignado como provisión y el importe confrontado correspondiente a facturas recibidas en ejercicios posteriores.

Los importes correspondientes a la parte de la provisión que no se han justificado con una factura concreta.

Los importes correspondientes a provisiones manuales que carecen de soporte justificativo.

Frente a esta regularización la sociedad recurrente alega que no se opone a la parte consistente en no considerar deducible el ajuste positivo de los excesos correspondientes a provisiones superiores al importe materializado en facturas, o provisión respecto de la que no se identifica un gasto documentado en factura. Pero considera improcedente que la regularización no haya incluido una reducción correlativa en la base imponible del ejercicio siguiente, por cuanto la sociedad revirtió el exceso contra un menor gasto integrado en la base imponible, generando una situación de doble imposición. La Inspección ha señalado que puesto que la sociedad no es capaz de identificar las concretas provisiones que está revirtiendo, tampoco puede acreditar el ejercicio al que los mismos corresponden, que podrían encontrarse prescritos, ni tan siquiera que su dotación se efectuase con ocasión de gastos potencialmente deducibles.

Frente a ello, la sociedad alega que como el volumen de las reversiones (3.400.000) es muy similar a los gastos no justificados (3.797.625), y que la Inspección no puede basarse en presunciones, cuando la actora ha probado y acreditado que los gastos son fiscalmente deducibles por estar plenamente justificados y que las provisiones se corresponden con los ejercicios inspeccionados.

Para probar la justificación de los gastos, en la demanda se señala el detalle contable de los apuntes, cuentas y periodos a los que corresponden los excesos (Anexo IX de la demanda), y se comparan los excesos detectados por la Inspección con los excesos identificados en la contabilidad, resultando un total 1.576.413,08 euros de excesos considerados por la Administración.

Asimismo, aporta a la demanda (como Anexo X) las facturas por importe de 184.084,59 euros (entregadas en el procedimiento de inspección) que recogen devengos de gastos realizados antes del 31 de octubre de 2006, y que se contabilizaron en el ejercicio siguiente cancelando provisiones realizadas en 2006.

Ahora bien, esta prueba no rebata las conclusiones alcanzadas por la Inspección, pues, como señala la Administración, no identifica ni individualiza los gastos concretos ni su importe y no da respuesta a los defectos de las facturas señalados por la Administración. Asimismo, no cabe justificar gastos por volúmenes similares o por importes globales.

De acuerdo con este criterio relativo a las normas que rigen la carga de la prueba, correspondía a la parte recurrente la prueba de los hechos que darían lugar a la estimación de su pretensión de deducibilidad de los gastos que la Inspección no consideró acreditados.

Sin embargo, las manifestaciones de la actora y los documentos adjuntados con el escrito de demanda (única prueba propuesta) no han desvirtuado los argumentos del Inspector Actuario ratificados por el TEAC, por lo que debe concluirse la conformidad a Derecho de la Resolución en este acto impugnada, cuyos pronunciamientos no han sido rebatidos mediante la actividad probatoria de contrario.

En este punto, como declara la Resolución del TEAC recurrida "En el presente supuesto la Inspección prueba en el expediente que la sociedad considera gasto deducible una serie de anotaciones que no se corresponden con gastos que puedan ser acreditados mediante factura completa o documento equivalente. Y que practica reversiones por provisiones respecto de las cuales no puede identificar su concepto ni en consecuencia el ejercicio en que fueron dotadas ni por ende su tratamiento fiscal en los ejercicios de dotación. En consecuencia, y probados los hechos anteriores, concluye que no puede considerarse gasto deducible la parte de provisión respecto de la que no queda acreditada que corresponda a un concreto gasto del que pueda predicarse dicha condición. Y que no puede practicar ajuste alguno al resultado contable como consecuencia de la reversión de provisiones no identificadas y respecto de las cuales no puede comprobar su tratamiento fiscal en el momento de su dotación.

Y es que debe recordarse aquí que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. Atendiendo a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto (sirva por todas la Sentencia de 15 de mayo de 2009, en Recurso de Casación núm. 1438/2005), los gastos para ser deducibles, además de ser necesarios, han de estar imputados al ejercicio correcto, estar contabilizados como tales y justificados de tal forma que se acredite la realidad y cuantía de los mismos. También los gastos han de cumplir el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido efectivamente, correspondiendo al sujeto pasivo la acreditación de todos estos extremos.

La misma carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo en el caso de la reversión de las provisiones. A juicio de la recurrente, dicha reversión supone que se hayan integrado menos gastos de los correspondientes en el cálculo de la correspondiente base imponible. Pues bien la sociedad debería ser capaz de identificar cual es el concepto, origen y tratamiento fiscal de las provisiones revertidas, cosa que no ha hecho. Y por otra parte, debería estar en condiciones de identificar cuáles son los concretos gastos que no han sido considerados en el cálculo de la base imponible como consecuencia de dicha operativa, circunstancia que tampoco queda acreditada en el expediente.

No cabe por tanto hablar de que la Administración se ampare en presunciones para fundamentar su regularización. La Inspección constata todas las circunstancias antes mencionadas, y actúa en consecuencia proponiendo la regularización que ahora se discute. Si el obligado tributario considera que los hechos constatados por la Inspección no son ciertos, le corresponde acreditarlo. Pero no lo hace, invocando las dificultades en la identificación de los gastos que pretende considerar deducibles, que a su juicio colapsarían la llevanza de su contabilidad. Pues bien, a juicio de este Tribunal Central lo que es una presunción carente de justificación documental es la afirmación realizada por la sociedad en el sentido de que su operativa y en concreto el hecho de no identificar concretamente los gastos que soportan las provisiones dotadas no perjudican en modo alguno los intereses de la Hacienda pública. Es precisamente este extremo el que no se considera acreditado en modo alguno, por lo que procede confirmar la regularización inspectora en este punto".

**Décimo.**

- La Inspección regularizó una serie de gastos que se dedujo la sociedad recurrente que se correspondían con servicios prestados por GIDE LOYRETTE NOUEL y VARETIS THE WORLD OF DIRECTORY SOLUTIONS GMBH a una filial (11888 Servicio de Consultoría Telefónica S.A.).

La Inspección los calificó como liberalidades y, por tanto, no deducibles, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1.e) TRLIS, al tratarse de gastos asumidos por una determinada entidad respecto de otra sin estar obligada a ello.

La actora solicita que sea considerado gasto deducible en la sociedad 11888 Servicio de Consulta Telefónica S.A.

Asimismo, señala que, aunque es cierto que los servicios de estas dos entidades extranjeras fueron prestados a 11888 Servicio de Consultoría Telefónica S.A. y no a TPI, no procede el ajuste positivo, en cuanto se tratan de gastos deducibles de una filial de TPI, teniendo en cuenta que la base imponible del grupo se determina mediante la suma de las bases imponibles individuales (artículo 71 del TRLIS), la base imponible del grupo sería la misma.

Sin embargo, este gasto no puede ser considerado deducible para la actora, al no ser más que una liberalidad (ni está relacionado con sus ingresos ni la demandante tenía obligación de asumirlo). Tampoco puede reconocerse ahora la deducción del gasto de la sociedad filial, por no haberlo contabilizado y no formar parte de su resultado contable (artículo 10.3 del TRLIS).

#### **Undécimo.**

En último lugar la actora alega la improcedencia de las sanciones impuestas por falta de motivación de los Acuerdos Sancionadores en relación con la culpabilidad y por falta de culpabilidad alguna en su comportamiento.

Debemos tener presente, de entrada, que no basta con la concurrencia del elemento objetivo de la infracción para que una conducta pueda ser sancionada, sino que se precisa, además, la del elemento subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

A este respecto, hemos señalado en nuestra sentencia de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 579/2013 ) lo siguiente:

" En relación con dicho elemento subjetivo, esta Sala ha afirmado (por ejemplo, en la SAN de 16 de abril de 2015, recurso nº 146/2012 ) que la utilización de una interpretación jurídica razonable excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación la que los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso. Esto es, aunque fuera incorrecto, desde el punto de vista jurídico, el planteamiento y la tesis sostenida por la parte actora, ello en modo alguno permitiría concluir que, automáticamente, tal interpretación deba ser considerada - ineludiblemente- como reveladora del ánimo de cometer una infracción tributaria, incluso a título de simple negligencia. Un sujeto pasivo puede no "acertar" a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

Aun más, hemos dicho que el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con una determinada operación y que la doctrina administrativa al respecto sea sobradamente conocida no empece para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado.

En este sentido, conviene precisar, además, que la jurisprudencia (de la que son exponentes, entre otras muchas, las SSTs de 15 de junio de 2015 -RC1762/2014 -, 4 de junio de 2015 -RC 3190/2013 -, 4 de mayo de 2015 -RC 580/2014 -, 2 de marzo de 2015 -RC 645/2013 - y 26 de febrero de 2015 -RC 3623/2012 ) nos exige pronunciarnos de modo individualizado sobre los hechos constitutivos de la infracción, recordando que "liquidar no es sancionar" y que, cuanto más objetivos son los tipos infractores, más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, señalando que el medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida, dado que, a la vista de la respuesta, se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, siendo claro que por muy objetiva y evidente que sea la transgresión, si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente ".



Pues bien, partiendo de esta doctrina debemos analizar la fundamentación contenida en los acuerdos sancionadores, que es donde debe justificarse la concurrencia del elemento subjetivo integrante de la infracción, pues también tiene declarado el Tribunal Supremo (entre otras, en la STS de 16 de julio de 2015, RC 650/2014 ) que " los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas ni por los Tribunales Económicos Administrativos, ni por el órgano judicial, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria ".

En el caso que nos ocupa, hemos de examinar la motivación de cada uno de los conceptos sido considerados constitutivos de infracción tributaria:

Improcedente deducción de la dotación de provisiones por futuras bonificaciones a clientes.

En cuanto a la culpabilidad de la actora por esta infracción, el Acuerdo Sancionador del ejercicio 2004 señala que

"La normativa y la doctrina jurisprudencial y administrativa transcrita es clara, y su interpretación no ofrece lugar a dudas, en cuanto a que para que la dotación a la provisión para responsabilidades sea fiscalmente deducible es necesario que se trate de responsabilidades cuya exigencia tengan una existencia cierta en el momento del devengo del impuesto aunque su cuantía no esté aún definitivamente cuantificada en el mismo; asimismo lo es en cuanto a que la carga de la prueba de que la dotación por dicho concepto reúne los requisitos exigidos para su deducibilidad recae en el obligado tributario al ser éste quien pretende aplicarse la misma.

En definitiva, no cabe alegar en este caso, que la entidad hacía una interpretación razonable de la norma, y más, cuando sabe y reconoce que no se adecua a la normativa contable. La norma legal aplicada no tiene necesidad de ser interpretada, por cuanto es clara en su sentido. Por otra parte, la Entidad, no ha presentado alegaciones de las que pueda deducirse cuál es la interpretación dada por ella a la normativa del Impuesto sobre Sociedades que permita calificar la misma de razonable.

Por tanto, en el supuesto examinado, se estima que en la conducta de la entidad, al haberse deducido dotaciones a la provisión para responsabilidades que sin embargo, no responden a obligaciones ciertas contraídas por la entidad debido a reclamaciones de sus clientes, se aprecia negligencia, y, por tanto, acreedora de sanción, sin que dicha conducta esté amparada por ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad contempladas por la Ley. El mero hecho de apartarse voluntariamente de la normativa contable, seguido de un incumplimiento de la obligación tributaria directamente relacionado con ese no seguimiento de la norma contable, permite concluir que no se ha puesto la diligencia necesaria que fija el artículo 179.2 de la LGT como excluyente de la responsabilidad".

Ajustes extracontables por indemnizaciones.

En relación a este incumplimiento, los Acuerdos Sancionadores de los ejercicios 2004 y 2005 declaran que

" No puede alegarse en el presente caso la existencia de un posible error de derecho debido a una discrepancia con el criterio sostenido por la Administración tributaria pero fundado en una interpretación razonable de la norma a aplicar. En efecto, sin perjuicio de recordar que el obligado tributario no ha presentado alegaciones en relación con este particular, ni respecto del contenido del Acuerdo de liquidación, ni a la propuesta de sanción de la que este acuerdo trae causa, ha de tenerse en cuenta que la jurisprudencia requiere a este fin y entre otras cosas que el error sea razonable y que la norma ofrezca dificultades de interpretación ( sentencia del Tribunal Supremo de 8/05/1997 ) y que la discrepancia interpretativa o aplicativa esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por un fundamento objetivo ( sentencia del Tribunal Supremo de 19/12/1997 ), circunstancias que no concurren en este caso.

La conducta descrita supone en efecto, un ánimo elusivo contrario al deber de diligencia en la aplicación de las normas tributarias. No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT , estimamos que concurre culpabilidad en la conducta del obligado, por lo que procede la imposición de sanción. En definitiva, se comparte por esta Oficina Técnica el criterio mantenido por el Instructor en cuanto a apreciar, en los motivos regularizados expuestos anteriormente, una conducta culpable, al menos al nivel de simple negligencia ".

Ajuste por "provisión por responsabilidades" que dota la entidad para hacer para hacer frente a las indemnizaciones derivadas de demandas judiciales (de empleados y clientes).

Los mencionados Acuerdos Sancionadores, en relación a esta infracción señalan que

" existe numerosa doctrina jurisprudencial y administrativa sobre la materia regularizada, la provisión por responsabilidades, la cual ha de calcularse de forma individualizada y como en este caso, debiendo revertir la provisión cuando desaparece el riesgo.

En definitiva, los preceptos legales aplicados en la regularización son claros en su aplicación y no ofrecen margen para la duda, no siendo precisa la interpretación de la norma, por lo que no cabe sostener, lo cual tampoco ha sido alegado, que se ha producido un motivo en el que se pudiese amparar la inexistencia de responsabilidad".

Improcedente deducción de gastos considerados no deducibles por falta de acreditación.

Señalan los Acuerdos Sancionadores que

"Tampoco cabe alegar que la entidad hacía una interpretación razonable de la norma, y más en este caso, cuando nuevamente se reconoce que la operativa no se adecúa a la normativa contable. La normativa y la doctrina administrativa y jurisprudencial sobre la exigencia de justificación de los gastos para su deducibilidad es clara, y no puede hablarse de lagunas o dudas interpretativas ni de disparidades de criterios que lleven aparejada una interpretación razonable, por lo que la conducta del obligado tributario, al deducirse indebidamente unos gastos sin acreditar el cumplimiento del requisito de su justificación exigido para su deducibilidad, es cuando menos negligente, y, por tanto, acreedora de sanción".

Improcedente deducción en el ejercicio 2005 de gastos por corresponder a servicios prestados a una sociedad dominada.

En relación con esta infracción, el Acuerdo Sancionador, tras la cita de Sentencias del Tribunal y de esta Sala en las que se afirma la claridad de las normas sobre la no deducibilidad de las liberalidades, indica que

" En definitiva, la normativa y la doctrina administrativa y jurisprudencial sobre la deducibilidad de gastos, en este caso por prestación de servicios, y sobre la no deducibilidad de las liberalidades, es clara, y no puede hablarse de otros criterios interpretativos que justifiquen la interpretación del obligado, por lo que la conducta del obligado tributario, es cuando menos negligente, y, por tanto, acreedora de sanción".

Improcedente deducción de gastos por adquisición de dos relojes en el ejercicio 2005, considerados no deducibles (la regularización por este concepto no ha sido impugnada en este recurso).

Dice, en este punto, el Acuerdo Sancionador que

" Como se ha visto en los dos puntos anteriores, existe numerosa jurisprudencia que respalda, en el caso de las liberalidades, que no cabe alegar que se haya actuado conforme a una interpretación razonable de la norma, a efectos de apreciar la culpabilidad, dado que la norma es clara en este punto".

Por otra parte, los Acuerdos Sancionadores describen de modo exhaustivo los hechos que han dado lugar a cada una de las conductas sancionadas.

Pues bien, aplicando la doctrina antes referida al caso examinado, la motivación de la culpabilidad que refleja el acuerdo sancionador debe considerarse suficiente para destruir la presunción de buena fe, al haber quedado probada positivamente la existencia de culpabilidad y haberlo razonado suficientemente la Administración, por lo que hay que concluir que la resolución sancionadora cumple con la necesaria motivación en relación con el elemento subjetivo de la culpabilidad que cabe atribuir a la conducta de la sociedad sancionada.

Asimismo, es evidente que no se exige esfuerzo interpretativo alguno para comprender que, conforme a la normativa fiscal, no son deducibles las provisiones por responsabilidades inciertas y basadas en meras estimaciones, ni las indemnizaciones no devengadas en el ejercicio o no justificadas, y que la deducción de un gasto requiere de su justificación sin que puedan considerarse deducibles las liberalidades. En consecuencia, es evidente que el recurrente al realizar las conductas descritas tiene que haber incurrido, como mínimo, en un notable descuido consistente en no efectuar la simple constatación de la improcedencia de las deducciones aplicadas.

Por tanto, descartando que se haya podido producir un error en la interpretación de la norma (que la actora no alega), estamos ante una clara contravención de lo previsto en ella, que no podría haberse producido si el sujeto hubiera observado una mínima y elemental diligencia en su actuación. La Administración ha considerado que en este caso el sujeto ha actuado negligentemente, valoración que compartimos y que es suficiente para concluir afirmando la culpabilidad del sujeto (la cual apreciamos ínsita en la conducta de éste, conforme a la doctrina establecida en la STS de 16 de julio de 2015, RC 650/2014 ).

Finalmente, debe señalarse que, frente a lo que se afirma en la demanda, la regularización inspectora y, en consecuencia, las sanciones impuestas no derivan de la utilización de un sistema de contabilización u otro, sino del hecho de que se han trasladado a la base imponible determinados conceptos que, en aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, no resultan deducibles.

**Duodécimo.**

De conformidad con lo señalado, y sin necesidad de otros razonamientos, procede desestimar el recurso contencioso administrativo.

Por lo que se refiere a las costas, a tenor del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede la imposición a la parte recurrente, por haber sido desestimadas todas sus pretensiones.

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido

### **FALLO**

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de HIBU CONECT S.A.U. (anteriormente denominada YELL PUBLICIDAD S.A.U.) contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de mayo de 2013, por la que se desestiman las reclamaciones administrativas interpuestas contra los Acuerdos de Liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006, y contra los Acuerdo de imposición de sanción, ejercicios 2004 y 2005, por ser dicha Resolución, en los extremos examinados, conforme a Derecho.

Con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación. En el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION, Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma. Ilmo. Sra. D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.