

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

Referencia: NFJ072162

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 26 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 585/2016

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Fondos de pensiones internos. Provisiones por responsabilidades.** *Provisiones por pensiones. Primas consumidas y no rescatadas.* No pueden ser deducidas al no haber sido imputadas en el pasado y ser imposible hacerlo en el futuro. *Compromisos con el personal de la Obra Benéfico Social.* Deberían ir contra el fondo de OBS no contra Pérdidas y Ganancias, pues producirá duplicidad del gasto. *Provisión por responsabilidad. Gastos inherentes al programa puntos estrella.* Se pueden deducir cuando los puntos son canjeables. **Coeficiente de corrección monetaria.** En el denominador se incluye el pasivo tanto exigible como los fondos propios y en los derechos de crédito no se incluyen los valores de renta variable. No se aplica en las rentas negativas. **Reglas de valoración. Valoración del inmovilizado. Inmovilizado inmaterial.** *Lista de clientes.* No se cumplen los criterios para considerarlo un activo intangible autónomo, por lo que no es más que un mayor valor del fondo de comercio de fusión. Opera la restricción del art. 12.6 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) de dotar la reserva indisponible.

**Ingresos computables.** *Retribuciones del director general y del presidente por su participación en consejos de otras sociedades.* Aunque fueron percibidos por ellos y declarados en IRPF, deberían haber cedido los ingresos a la entidad. Procede computar como ingresos de la entidad esas retribuciones.

**Gastos deducibles. Gastos de personal.** *Retribución de alto directivo en contraprestación de su renuncia a reincorporarse a la entidad.* Se trata de un acuerdo transaccional que no goza de la condición de obligación contractual, por lo que no es deducible. **Tributos. Imputación temporal. IVA soportado no deducible por modificación de la prorata. Principio de la íntegra regularización.** La Inspección consideró que no procede recoger en la liquidación el mayor gasto en IS, pues no se encuentra debidamente contabilizado. Sin embargo, la regularización de la situación tributaria se debe hacer íntegramente, de manera que las consecuencias de una figura tributaria se deben considerar en cuanto incidan en otras, sin que lo impida la existencia de un recurso.

**Deducción por doble imposición internacional. Deducción por doble imposición de dividendos. Convenio con Reino Unido.** Como no soportó tributación sobre los dividendos no cabe la deducción. *Dividendos de inversiones industriales.* Al no haberse integrado en pérdidas y ganancias, sino en patrimonio neto, no procede la deducción.

**PRECEPTOS:**

Ley 30/1995 (Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados), art. 27 y disp. trans. 16ª.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 13, 15, 19, 24 y 30.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 13.

Decreto Leg. 1/1994 de Cataluña (TR Ley Cajas de ahorro), art. 39.

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), arts. 10 y 24.

RD 1514/2007 (PGC), normas de registro y valoración 19ª y 22ª.

Circular 4/2004 del Banco de España (Normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros para entidades de crédito), norma 22ª 9ª.

**PONENTE:**

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000585 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05814/2016

Demandante: CAIXABANK, S.A

Procurador: Dº MIGUEL ÁNGEL MONTERO REITER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A Nº:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Dª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintiseis de octubre de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido CAIXABANK, S.A.,, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Miguel Ángel Montero Reiter, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de septiembre de 2016, relativa a Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2007, 2008 y 2009, siendo la cuantía del presente recurso indeterminada.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por CAIXABANK, S.A.,, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Miguel Ángel Montero Reiter, frente a la Administración del Estado, dirigida y

representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de septiembre de 2016, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando el recurso: i. anule y deje sin efectos tanto la resolución del TEAC de fecha 8 de septiembre de 2016 impugnada, como el acuerdo de liquidación del que la misma trae causa, por ser contrarios a Derecho; ii. estime la rectificación de autoliquidación solicitada por mi representada, en relación con la aplicación de la deducción por doble imposición interna sobre los dividendos pagados por las acciones de TELEFÓNICA, de acuerdo con los argumentos desarrollados en el presente escrito; y iii. Imponga costas a la Administración demandada.

### **Segundo.**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

### **Tercero.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, tenidos por unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veinticinco de octubre de dos mil dieciocho, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

### **Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **PRIMERO.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de septiembre de 2016, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Las cuestiones discutidas en autos, son:

- 1.- Deducibilidad fiscal de determinadas primas no aportadas al plan de pensiones y relacionadas con el proceso de exteriorización de compromisos por pensiones.
- 2.- Deducibilidad fiscal de las cantidades aportadas al plan de pensiones destinado a cubrir los compromisos con el personal afecto a la Obra Benéfico Social.
- 3.- Dedución de las provisiones por responsabilidad en relación a los gastos inherentes al "programa de puntos estrella".
- 4.- Aplicación del coeficiente de endeudamiento en el cálculo de la corrección monetaria relativa a la transmisión de inmuebles.
- 5.- Ajuste consistente en integrar en la base imponible de la Caixa las retribuciones recibidas por el Director General y el Presidente por su participación en Consejos de Administración de otras sociedades.
- 6.- Gasto en sede del IS el importe derivado de la denegación de la deducibilidad de determinadas cuotas de IVA.
- 7.- Dedución por doble imposición respecto a los dividendos percibidos por la participación en el capital social del ROYAL BANK OF SCOTLAND.
- 8.- Aplicación de los coeficientes de depreciación monetaria en los casos en que la renta resulte negativa.

9.- Deducibilidad del pago satisfecho al Sr. Hermenegildo como contraprestación por su renuncia a la reincorporación a La Caixa.

10.- Condición de activo intangible a la relación de clientes afluída y rechazar la deducibilidad del fondo de comercio.

11.- deducibilidad de los dividendos percibidos por CRITERIA CAIXACORP, procedentes de su participación en el capital social de TELEFÓNICA, S.A.

## Segundo.

Deducibilidad fiscal de determinadas primas no aportadas al plan de pensiones y relacionadas con el proceso de exteriorización de compromisos por pensiones.

En la liquidación de la que trae causa el presente recurso, se regulariza el ajuste extracontable por importe de 3.969.480,54 euros que efectuó la Caixa en las declaraciones presentadas en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, al amparo del régimen fiscal previsto en la Disposición Transitoria 16ª de la Ley 30/1995, en relación con la prima consumida y no rescatada.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en ejercicios anteriores respecto de la recurrente.

En las Sentencias de 23 de junio de 2014 (RC 1587/2012 y RC 1584/2012), que confirma las dictadas por esta Sala en recursos 2/140/ 2009 y 2/141/2009, resueltos por sentencias desestimatorias de 23 de febrero y 22 de marzo de 2012, el Alto Tribunal afirmaba:

### "CUARTO.- SEGUNDO MOTIVO DE CASACIÓN

A) Objeto de la controversia: Lo que mediante este motivo se discute es la deducibilidad del importe de las primas vencidas y pagadas que, no habiendo podido ser aportadas al plan de pensiones en el momento de la exteriorización, fueron dotadas por la parte recurrente.

B) Posiciones de las partes: La Administración y la sentencia impugnada en aplicación de la Disposición Transitoria 16ª de la Ley 30/95, de 8 de noviembre, deniega la deducción pretendida. La entidad recurrente sostiene, por el contrario, la procedencia de la deducción.

C) Decisión del problema: Es claro y rotundo, según la descripción que de los hechos hace la propia recurrente, que las primas mencionadas no han sido aportadas al Plan de Pensiones, lo que las excluye de la cobertura que presta la Disposición Transitoria 16ª invocada, que exige que los importes cuya deducción se pretende hayan sido previamente traspasados a un plan de pensiones. La aportación previa al plan es un requisito indispensable para la deducción pretendida. Al no concurrir, el motivo debe ser desestimado."

De la lectura de la demanda resulta claro que en el presente supuesto tampoco se han aportado las primas a un plan de pensiones, pues como se dice literalmente:

"A criterio de la Inspección y del TEAC, las primas abonadas por la Caixa no pueden ser deducidas al no haber sido imputadas en el pasado y resultar imposible su imputación en el futuro, considerando que para que dichas cuotas fueran deducibles en algún momento deberían haber sido imputadas y el beneficiario de la prestación debería haber tributado por ellas.

Esta parte discrepa del criterio sostenido tanto por la Inspección como por el TEAC, en tanto que las primas objeto de discusión cubrían las prestaciones de riesgo (accidentes, invalidez, etc.) del personal activo, motivo por el que éstas no debían ser imputadas en el momento de su pago a la entidad aseguradora, y hubieran sido fiscalmente deducibles para la Caixa en el momento del pago de las prestaciones cubiertas. Por lo tanto, no se aportaron al plan de pensiones porque fueron consideradas como consumidas por la entidad aseguradora en el momento del rescate de las reservas matemáticas de las pólizas constituidas."

Resulta clara de la propia exposición de la demanda que las primas no se aportaron al plan de pensiones.

Pues bien, la disposición transitoria 16ª de la Ley 30/1995, dispone en su primer párrafo:

"1. Las contribuciones correspondientes a servicios pasados, realizadas por promotores de planes de pensiones para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de

la presente Ley , podrán ser objeto de deducción en el impuesto personal del promotor de acuerdo con los siguientes criterios:

1) Las cantidades deducidas en cada ejercicio no podrán superar el 10 por 100 del total de las contribuciones a planes de pensiones necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de esta Ley .

2) En ningún caso podrán ser objeto de deducción importes que no hayan sido traspasados con anterioridad, efectivamente, a un plan de pensiones.

3) No podrán ser objeto de deducción las contribuciones a planes de pensiones realizadas con cargo a fondos internos por compromisos de pensiones cuya dotación hubiera resultado, en su momento, fiscalmente deducible.

Si el fondo interno por compromisos de pensiones hubiera sido dotado con carácter parcialmente deducible en el impuesto personal del empresario, la deducción fiscal de las contribuciones a planes de pensiones, realizadas al amparo del presente régimen transitorio, será proporcional a las dotaciones no deducibles.

Las contribuciones a planes de pensiones a que se refieren los párrafos anteriores no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los partícipes, sin perjuicio de la tributación futura de las prestaciones de los planes de pensiones en los términos previstos por la normativa vigente.

El régimen fiscal previsto en el presente apartado resultará aplicable en relación con las contribuciones efectuadas por las empresas a mutualidades de previsión social formalizadas a través de contratos de seguro o reglamentos de prestaciones de las mutualidades que reúnan los requisitos previstos en el artículo 46 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, realizadas para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de la presente Ley , siempre que dichas contribuciones se correspondan a derechos por servicios pasados reconocidos con arreglo a los límites establecidos para los planes de pensiones en la disposición transitoria decimoquinta, apartado cuarto, y en su desarrollo reglamentario."

Es por tanto ineludible que las primas que se pretenden deducir hayan sido traspasados con anterioridad, efectivamente, a un plan de pensiones, tal como afirma el Tribunal Supremo. En el presente caso no lo fueron, por lo que la deducción no puede ser aceptada.

### **Tercero.**

Deducibilidad fiscal de las cantidades aportadas al plan de pensiones destinado a cubrir los compromisos con el personal afecto a la Obra Benéfico Social.

También las sentencias antes citadas han resuelto esta cuestión.

Las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2014 (RC 1587/2012 y RC 1584/2012), afirman:

"1) Objeto de la controversia: La deducibilidad de las cantidades aportadas al Plan de Pensiones, pero destinadas a cubrir los compromisos con el personal afecto a la Obra Benéfico Social.

2) Posiciones de las partes: Para la Administración las aportaciones destinadas a la Obra Benéfico Social se rigen por la norma especial contenida en el artículo 22 de la Ley 43/95 . Por el contrario, para la entidad recurrente las Disposiciones Transitorias invocadas permiten la deducción pretendida.

3) Decisión del problema: Es claro que se está en presencia, cuando se trata de la Obra Benéfico Social, de una regulación especial que ha de regirse por las normas específicas que la regulan, en este caso el artículo 22 de la Ley 43/95 . La no deducibilidad de las cantidades pretendidas no tiene su razón en el contenido de la deducibilidad de las cantidades pretendidas no tiene su razón en el contenido de la Disposición Transitoria 16ª invocada sino en el Régimen Especial que para la Obra Social se establece, de modo específico, en el artículo 22 de la Ley 43/1995 y que resulta vulnerado si se aplica la Disposición Transitoria 16ª de la Ley 30/1995 en lugar de dicho precepto."

El artículo 24 del Real Decreto Legislativo 4/2004, en su redacción originaria, se plasma en el mismo sentido que el artículo 22 de la Ley 43/1995, disponiendo:

"1. Serán deducibles fiscalmente las cantidades que las cajas de ahorro destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen.

2. Las cantidades asignadas a la obra benéfico social de las cajas de ahorro deberán aplicarse, al menos, en un 50 por ciento, en el mismo ejercicio al que corresponda la asignación, o en el inmediato siguiente, a la realización de las inversiones afectas, o a sufragar gastos de sostenimiento de las instituciones o establecimientos acogidas a aquélla.

3. No se integrarán en la base imponible:

a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social."

La Administración sostiene que dichos gastos deben ir contra el Fondo específico del OBS y, por ende, que no debe imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, pues produciría la duplicidad de gasto fiscal.

La cuestión ha sido resuelta por el Alto Tribunal, que considera aplicable el régimen de la Legislación del Impuesto sobre Sociedades, no el previsto en la Disposición Transitoria 16ª de la Ley 30/1995.

#### Cuarto.

Deducción de las provisiones por responsabilidad en relación a los gastos inherentes al "programa de puntos estrella".

Igualmente, esta cuestión ha sido resuelta por las sentencias del Alto Tribunal citadas anteriormente. Se afirma en ellas:

"1) Objeto de la controversia: Procedencia de deducir la dotación de la provisión contable por responsabilidades derivadas de los compromisos con clientes derivados del <<Programa de Puntos Estrella>>. Lo que, en realidad se discute, no es la procedencia de constituir la provisión sino el momento en que esta debe efectuarse; si cuando el cliente realiza los actos que otorgan derecho a los puntos, tesis de la recurrente, o, por el contrario, cuando los puntos son canjeados.

2) Normativa: El artículo 13 de la Ley 43/1995, en lo que ahora nos interesa, establece: <<Provisión para riesgos y gastos. 1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables. 2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles: a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.>>.

3) Decisión del debate: Parece indudable que con anterioridad a la petición del canje de los puntos por parte de los clientes la obligación de la recurrente se encuentra en la órbita del apartado primero del precepto citado, que excluye la posibilidad de la provisión, pues con anterioridad al canje sólo se puede hablar de <<deudas probables>>. El hecho de que por la naturaleza del programa de fidelización sea imposible la constitución de la provisión es una problemática que debe resolver el autor del programa, pero no puede pretenderse el cambio del sentido de la interpretación de las normas tributarias para permitir la posibilidad de la provisión. De otra parte, las normas de la Ley de Consumidores y Usuarios y la jurisprudencia al efecto establecida por la Sala 1ª, que en el motivo se invoca, poca relevancia tienen para la resolución del conflicto, pues tales normas y jurisprudencia despliegan efectos entre oferentes y consumidores estableciendo la exigibilidad de las obligaciones que de esas relaciones se derivan, en tanto que las normas tributarias deciden sobre la "efectiva" exigencia de tales obligaciones. Por eso, el artículo 13.1 de la LIS excluye de las provisiones las <<deudas>> probables, precepto que supedita la provisión a el canje de los puntos. Todo ello comporta la desestimación del motivo.".

En el mismo sentido que el artículo 13 de la Ley 43/1995, el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por tanto, la regulación aplicable al supuesto de autos es coincidente con la aplicada por el Alto Tribunal.

La distinción que se plantea en la demanda sobre el momento del nacimiento de la obligación y el momento de su ejecución es irrelevante a la vista de la interpretación realizada por el Alto Tribunal.

Se afirma en la demanda que " En el caso de las dotaciones realizadas en relación al "programa de puntos estrella" no existía ninguna condición para que el cliente pudiera canjear los puntos obtenidos por productos o servicios más que su mera voluntad. Y es que, una vez acumulados, los puntos, podía canjearse en cualquier momento." Pero la posibilidad de canjeo en cualquier momento, no elimina la previsibilidad, eventualidad o

probabilidad de la deuda, porque, solo cuando el cliente canjea efectivamente los puntos, nace la deuda de prestar el servicio o entregar el producto. Pero con anterioridad a la decisión del cliente de realizar el canje, nos encontramos en el supuesto del artículo 13.1 del RDL 4/2004.

#### Quinto.

Coficiente de endeudamiento en el cálculo de la corrección monetaria relativa a la transmisión de inmuebles.

La Inspección ha regularizado el ajuste extracontable negativo por importe de 464.158,86 euros realizado por la Caixa en la declaración presentada en el periodo 2007 por razón de la corrección por depreciación monetaria relativa a la transmisión de inmuebles.

El artículo 15.10 del RDL 4/2004, en la misma forma que el artículo 15.11 de la Ley 43/1995, dispone en su redacción originaria:

"10. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a aquéllos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:

1.º En el numerador: los fondos propios.

2.º En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en este párrafo no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4."

Las sentencias del Tribunal Supremo dictadas en los recursos (RC 1587/2012 y RC 1584/2012), a las que antes hemos hecho referencia, declaran:

"1) Objeto de la controversia: La cuestión litigiosa en este punto versa sobre la interpretación que ha de darse al artículo 15.11 apartado c) de la Ley 43/1995. Para la Administración el coeficiente que dicho precepto regula es inferior al 0,4, tesis compartida por la sentencia recurrida. Por el contrario, la entidad recurrente entiende que el citado coeficiente es superior a dicho porcentaje de 0,4.

Las razones que suscitan esta discrepancia y que se mantienen en casación son: de una parte, si en el concepto de "fondos propios", que el precepto mencionado indica que integra el numerador de la fracción, ha de incluirse la financiación subordinada; de otro lado, si en el denominador, y en el concepto de "derechos de crédito" están comprendidos la "cartera de renta variable" y los "valores propios".

2) Decisión del debate:

El texto del precepto a interpretar, artículo 15.11 c) de la Ley 43/1995, establece: <<Regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá, hasta el límite de dichas rentas positivas, el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas: c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado:

a) En el numerador: los fondos propios.

b) En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión; si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en esta letra no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.>>

a) Por lo que hace la financiación subordinada y su inclusión en los fondos propios, es evidente la necesidad de desestimar el recurso pues ni la Ley de Sociedades Anónimas, en su artículo 175 al mencionar las partidas que integran el Pasivo, y en concreto, los "Fondos propios" incluye la <<Financiación subordinada>>, ni lo hace el Plan General de Contabilidad, que, por el contrario, integra los Fondos Propios entre los <<Empréstitos y otras emisiones análogas>> en la cuenta 1502.

El hecho de que estemos en presencia de una entidad de crédito, no cambia las cosas en este punto. Así se infiere del apartado j) de la Circular del Banco de España 4/91 de 14 de junio y de la norma 48ª anexo VIII.

Es verdad que la Ley 13/85 y la Ley 13/95 permiten obtenerse distintas conclusiones, pero es indudable que tales normas tienen un alcance y ámbito específico, el de fijar los coeficientes de inversión y recurso propios de las entidades financieras, y, por tanto, las reglas y criterios que allí se establecen no pueden ser aplicados fuera de ese ámbito.

Ello comporta que preceptos específicos, con un alcance concreto y limitado, no puedan ser tenidos en cuenta a la hora de interpretar el precepto genérico contenido en el artículo 15.11 c) de la Ley 43/1995, que es el que nos ocupa.

b) Con respecto a la interpretación de qué ha de entenderse al concepto "derechos de crédito" es manifiesto que el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Circular 4/91, en sus normas 28 y 27 diferencian de modo nítido tanto las "participaciones en el grupo", "participaciones y otras acciones" con las <<obligaciones y otros valores que crean o reconozcan deuda>>. Diferenciación que se mantiene en el Anexo VIII epígrafes 5 y 6, lo que obliga.

c) La pretensión de que los recursos propios no forman parte del pasivo es ciertamente novedosa, pues éste se integra tanto por el exigible -de terceros- como el no exigible - propio-. Ello determina la necesidad de desestimar el motivo.

d) En relación con la vulneración de las reglas de la sana crítica en materia de prueba, tenemos que decir que lo expuesto acredita que se está en presencia de una temática estrictamente jurídica lo que excluye de raíz la infracción de las normas de valoración de la prueba pericial que se alegan, mucho más, si, como es el caso, compartimos el criterio de la Sala de Instancia, contrario a las tesis sustantivas y probatorias que, en este punto, mantiene el recurrente.

Todo lo razonado demuestra la necesidad de desestimar el motivo examinado."

La recurrente ha incluido en el pasivo el total los recursos propios. La Inspección no ha modificado dicha inclusión. Pero ahora afirma que, su inclusión en el pasivo por parte de la Caixa, ha sido un error del cual ahora se solicita la correspondiente rectificación. Además, afirma que, en la actualidad, la Circular 4/2004 BDE realiza la siguiente clasificación contable en el balance de las entidades financieras: ACTIVO, PASIVO y PATRIMONIO NETO.

Señala que, en estos estados financieros, los recursos propios "contables" no forman parte del pasivo, sino que se incluyen en el epígrafe correspondiente al "PATRIMONIO NETO". Por lo tanto, deberíamos rectificar el cálculo realizado por la Inspección, disminuyendo el "PASIVO TOTAL" en el importe de los recursos propios.

Cierto que el patrimonio neto representa la diferencia entre el activo y el pasivo, pero también recoge el valor de los fondos aportados por los socios, las donaciones, subvenciones y los beneficios que permanecen en la empresa en forma de reservas para mejorar el potencial futuro.

Los fondos propios están formados por las aportaciones de los socios a su capital social, además de los beneficios no distribuidos que forman parte de las reservas y los ajustes por cambio de valor.

Pues bien, la norma de aplicación señala "En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería." ( artículo 15.10 del RDL 4/2004).

El pasivo total incluye tanto el pasivo exigible -obligaciones que la empresa tiene con terceros- como el pasivo no exigible -capital y reservas-, dados los términos del precepto, que aplica un mecanismo para determinar el coeficiente aplicable en la valoración de inmovilizado material transmitido que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, y que no tiene que coincidir con la clasificación contable en el balance de entidades financieras establecido por el BDE.

Considera la recurrente que, tanto los "títulos de renta fija", aceptados por la Inspección como "derechos de crédito", como los títulos incluidos en la "cartera de renta variable" y los "derivados" son "derechos de crédito" a los

efectos del cálculo del coeficiente de endeudamiento, ya que, en ambos casos, se financian con las partidas incluidas en el pasivo. Señala que considerar únicamente en el activo los "títulos de renta fija" y no el resto, desequilibra la correlación que debe existir entre el activo y el pasivo de la empresa y contradice la razón de ser el coeficiente de endeudamiento tal como lo define la Inspección en su Informe complementario

Como decíamos en nuestra sentencia de 23 de febrero de 2012 (recurso 140/2009), confirmada por la del Alto Tribunal a la que nos venimos refiriendo. " los valores de renta variable son básicamente las acciones y participaciones; son aquellos valores que incorporan los derechos propios de la condición de socio (derechos que van más allá del simple derecho a una prestación). Las acciones y participaciones, desde el punto de vista económico, confieren a su titular, el derecho a participar en los beneficios sociales y en la cuota de liquidación todo ello de acuerdo con la definición del contrato de sociedad establecida en el artículo 1665 del Código Civil . El derecho al dividendo y a la cuota de liquidación social integran el núcleo esencial de los derechos de contenido económico del socio y no pueden ser exigidos salvo que se produzca el acuerdo de distribución o el supuesto determinante de la disolución o liquidación.

Los derechos de crédito se suelen definir como aquellos derechos subjetivos mediante los que una persona puede exigir a otra, prestaciones de dar, de hacer o de no hacer. Los valores de crédito son aquellos valores que incorporan un derecho de crédito pecuniario y dentro de esta categoría, se suele diferenciar entre los valores cambiarios (letra de cambio, cheque y pagaré, regulados por Ley Cambiaria y del Cheque) y los valores no cambiarios (en especial, las obligaciones, los títulos hipotecarios y los certificados de depósito). La distinción entre acciones y obligaciones está perfectamente delimitada en el TRLSA. Así, el régimen jurídico de las acciones está contenido en el capítulo IV mientras que las obligaciones lo están, en el capítulo X. Las obligaciones son las que incorporan los derechos de crédito."

A la vista de todo ello, y, fundamentalmente, de la doctrina del Tribunal Supremo, debemos concluir que es correcta la regularización realizada por la Inspección.

#### **Sexto.**

Ajuste consistente en integrar en la base imponible de la Caixa las retribuciones recibidas por el Director General y el Presidente por su participación en Consejos de Administración de otras sociedades.

Esta cuestión ha sido resuelta por nuestra sentencia de 8 de junio de 2017, recurso 199/2014, en la que decíamos:

"A) Planteamiento. La resolución del TEAC confirma a este respecto el criterio de la Inspección, que considera -en síntesis- que, por habérseles asignado sueldo y por tener dedicación exclusiva, los Directores Generales y el Presidente de la Caixa deben ceder a esta entidad los ingresos obtenidos como retribución por su asistencia a Consejos de Administración de otras sociedades (distintos de dietas), por lo que procede computar como ingreso de la recurrente dicha cantidad, lo que determina su incorporación a la base imponible del IS conforme a los artículos 27 de la Ley 31/1985, de Órganos Rectores de Cajas de Ahorro (LORCA ) y 39 de la Ley 1/1994 de Cajas de Ahorro de Cataluña (LCAC), en relación con los artículos 10.3 y 143 del TRLIS.

La parte actora se opone a este criterio señalando, en esencia, que los Directores Generales y el Presidente de La Caixa no han actuado ni en nombre ni en representación de la misma, que la retribución establecida para los miembros de los Consejos de Administración corresponde siempre y exclusivamente a la persona designada como Consejero, que es quien interviene en la gestión de la compañía y asume la responsabilidad de tal actuación, así como que dicha retribución tiene legalmente la consideración de rendimiento del trabajo y está sometida al IRPF, produciéndose una doble imposición (por IS y por IRPF) de seguirse el criterio de la Inspección, la cual no se ha ajustado en su actuación al principio de íntegra regularización.

B) Normativa aplicable.

El artículo 27 de la Ley 31/1985 (en la redacción vigente en los ejercicios comprobados) establecía:

"El ejercicio del cargo de Director General o asimilado y Presidente del Consejo de Administración en el caso de haberle sido asignado sueldo, de una Caja de Ahorros requiere dedicación exclusiva y será, por tanto, incompatible con cualquier actividad retribuida tanto de carácter público como privado, salvo la administración del propio patrimonio y aquellas actividades que ejerza en representación de la Caja. En este último caso los ingresos

que obtengan, distintos a dietas de asistencia a Consejos de Administración o similares, deberán cederse a la Caja por cuya cuenta realiza dicha actividad o representación."

Y el artículo 39 de la LCAC, aprobada por Decreto Legislativo 1/1994, de 6 de abril, establecía:

"El ejercicio del cargo de director general exigirá dedicación exclusiva, sin perjuicio de las actividades que pueda ejercer en representación de la caja de ahorros".

C) Resolución de la controversia.

La Sala estima que la razón asiste en este caso a la Administración.

Del tenor literal de los preceptos transcritos, que son los que invoca la Administración, se infiere la incompatibilidad que afecta a las personas que ocupan los citados cargos de Presidente y Director General de una Caja de Ahorros para ejercer cualquier otra actividad retribuida, pública o privada, salvo la administración del propio patrimonio "y aquellas actividades que ejerza en representación de la Caja", señalando que en este último caso las retribuciones distintas de las dietas de asistencia o similares "deberán cederse a la Caja por cuya cuenta realiza dicha actividad o representación".

En el supuesto examinado, el Presidente y los Directores Generales de entidad recurrente (Sres.....) participaron, a propuesta y en representación de aquélla, en los Consejos de Administración de otras sociedades en las que dicha entidad tenía participación (Segurcaixa, Repsol, Telefónica, Abertis, Gas Natural), percibiendo por ello unas retribuciones que no entregaron a la Caixa y por las que tributaron, respectivamente, en sus declaraciones de IRPF. Esta circunstancia está acreditada documentalmente en el Anexo I a la Diligencia nº 37, de 9 de abril de 2010, obrante en el expediente.

Esta acreditación documental, emanada de la propia recurrente, desvirtúa la eficacia probatoria que ésta atribuye a las certificaciones emitidas por las entidades participadas por ella, que indican que la participación de los citados Sres. en los respectivos Consejos de Administración fue en su propio nombre y no en representación de la Caixa (lo que, de ser cierto, habría supuesto una clara vulneración de la incompatibilidad establecida en el artículo 27 de la Ley 31/1985).

Estando -por el contrario- acreditada esa participación de los Sres (...), en representación de la recurrente, en los referidos Consejos de Administración, es claro que aquéllos deberían haber cedido los ingresos correspondientes a La Caixa, lo que no hicieron.

Ahora bien, la falta de cesión real de tales ingresos no impidió que, con base en la obligación legal incumplida, surgiera para la recurrente un derecho de crédito frente al Presidente y a los Directores Generales citados, el cual debió haber sido debidamente contabilizado, no haciéndolo la recurrente.

Por ello, la regularización practicada por la Inspección a la entidad recurrente fue correcta y debe ser confirmada, por lo que este motivo de impugnación debe ser rechazado, sin perjuicio de las consecuencias que, en su caso, ello pudiera tener sobre el IRPF del Presidente y de los Directores Generales de la entidad a fin de evitar una doble tributación por el mismo concepto."

Estas reflexiones son aplicables al presente planteamiento de la actora, de idéntica índole al resuelto por la sentencia parcialmente transcrita, y sobre las mismas apreciaciones que la citada sentencia resuelve.

La recurrente afirma que los nombramientos que nos ocupan son inequívocos a este respecto, y recogen que los Sres. Anibal, Antonio y Aureliano, claramente identificados como personas físicas, "actúan en nombre propio", asumiendo plena e individualmente la responsabilidad derivada del ejercicio de su cargo e interviniendo directamente en la gestión de la compañía que los ha nombrado.

Pues bien, el artículo 27 de la Ley 31/1985, (vigente desde el 10-08-1985 hasta 13-07-2010) señalaba:

"El ejercicio del cargo de Director General o asimilado y el de Presidente del Consejo de Administración en el caso de haberle sido asignado sueldo, de una Caja de Ahorros requiere dedicación exclusiva y será, por tanto, incompatible con cualquier actividad retribuida tanto de carácter público como privado, salvo la administración del propio patrimonio y aquellas actividades que ejerza en representación de la Caja. En este último caso actividad o representación."

El Real Decreto Ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorro (en vigor desde el 14-07-2010) modifica el artículo 27 de la Ley 31/1985, quedando redactado en los siguientes términos:

"El ejercicio del cargo de Director general o asimilado y el de Presidente del Consejo de Administración de una Caja de ahorros requiere dedicación exclusiva y será, por tanto, incompatible con cualquier actividad retribuida

tanto de carácter público como privado, salvo la administración del propio patrimonio y aquellas actividades que ejerza en representación de la dietas de asistencia caja por cuya cuenta caja. En este último caso los ingresos que obtengan, distintos a dietas de asistencia a Consejos de Administración o similares, deberán cederse a la Caja por cuya cuenta realiza dicha actividad de representación."

En los mismos términos el artículo 39 de la Ley de Cajas de Ahorro de Cataluña aprobada por el Decreto Legislativo 1/1994, de 6 de abril y el artículo 39 del Decreto legislativo 1/2008, de 11 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley de Cajas de Ahorro de Cataluña.

El artículo 39 del DL 1/2008, establece:

"El ejercicio del cargo de Director o Directora general exige dedicación exclusiva, sin perjuicio de las actividades que puede ejercer en representación de la Caja de Ahorros."

El artículo 33 del mismo Texto normativo señala que son funciones del Presidente:

"a) Representar institucionalmente a la Caja de Ahorros y a las entidades que dependan de la misma, sin perjuicio de las funciones que se atribuyen en esta materia al Consejo de Administración. (...)

d) Actuar en representación de la Caja de Ahorros ante los organismos corporativos y representativos del sector, de acuerdo con lo establecido por sus estatutos."

La recurrente afirma en su demanda que en los "documentos número 2 a 7 los certificados expedidos por las sociedades GAS NATURAL, TELEFÓNICA, REPSOL, MEDITERRÁNEA BEACH GOLF COMMUNITY (antigua PORT AVENTURA), VIDACAIXA y CAIXABANK que acreditan que los Sres. Anibal, Antonio y Aureliano actuaron en nombre propio (no de la Caixa), y que las retribuciones percibidas por su participación en los Consejos de Administración han sido satisfechas directamente a éstos, con la retención correspondiente en concepto de IRPF, ingresada debidamente en la Hacienda Pública como pago a cuenta de las retribuciones del trabajo a ellos satisfechas ."

Se expone en la demanda que la Asamblea General Extraordinaria de la Caixa modificó sus Estatutos Sociales en fecha 19 de octubre de 2006, estableciendo que el cargo de Presidente tendría carácter retribuido. Poco después, el Consejo de Administración acordó en fecha 16 de noviembre de 2006 que el Presidente tendría dedicación exclusiva y que dentro de sus retribuciones se computarían los importes percibidos de las sociedades filiales y entidades en las que representase a la Caixa o hubiera estado designado en nombre propio a propuesta de la Caixa o en representación de sus intereses. En concreto, el artículo 3 de los Estatutos Sociales de la Caixa establece que:

"El cargo de Presidente será retribuido y corresponde al Consejo de Administración, en función de la dedicación exigida al Presidente, la fijación de la cuantía de su retribución. En el caso de que se exigiese al Presidente dedicación plena, le será aplicable el mismo régimen de incompatibilidades y exigencia de dedicación exclusiva que se aplica al Director General, y su retribución deberá ser superior al 50% pero sin sobrepasar el 100% de la retribución del Director General."

No podemos aceptar que la participación de los Sres. Anibal, Antonio y Aureliano, en los Consejos de Administración que nos ocupan, lo fueron a título particular, por aplicación de las normas de incompatibilidad antes expuestas, frente a las que no puede prevalecer un certificado que, además, en esencia, describe la retribución percibida.

Efectivamente, la concurrencia a los Consejo de Administración, lo fue en cuanto representantes de la recurrente (derivada del cargo institucional ocupado en la entidad actora), que era la que había realizado la designación como miembros de los distintos Consejos de Administración. De hecho, en la exposición de la demanda, resulta que, además de la exclusividad impuesta al Director General por el DL 1/2008, los Estatutos pueden imponerla también al presidente.

Cuestión distinta es la articulación de la retribución. Según la propia recurrente al Presidente le fija la retribución el Consejo de Administración. Que lo haga mediante un abono directo o cesión de las cantidades percibidas por asistencia a Consejos de Administración, no altera la naturaleza de la retribución. Esto es, las cantidades percibidas por asistencia a Consejos de Administración, se incluye en la cantidad fijada por la recurrente como retribución, y por ello, a ella le corresponde su pago. Quiere ello decir, que la asistencia en representación de la actora a Consejos de Administración, es retribuida por la propia actora, y por ello, las cantidades percibidas son

ingresos de la recurrente, que las destina a retribuir al Presidente por su actuación en otros Consejos de Administración.

De haber aplicado incorrectamente la figura tributaria a las retribuciones, ello dará lugar a la correspondiente rectificación, pero la voluntad de las partes no puede alterar un régimen imperativo, del que resulta un concreto tratamiento fiscal a las retribuciones obtenidas por asistencia a Consejos de Administración.

Alega la recurrente la decisión adoptada por la Sección Sexta de esta Sala, en sentencia de sentencia de 3 de marzo de 2017 (recurso número 147/2014), en relación con la aplicación del IVA., que se pronuncia en el sentido defendido por la actora.

Pero como hemos expuesto anteriormente, con fundamento en una sentencia anterior dictada por esta Sección en el mismo concepto tributario que nos ocupa, la cuestión no es dilucidar fácticamente el carácter en el que se acudió al Consejo de Administración, sino el régimen fiscal aplicable a las retribuciones recibidas por dichas asistencias.

Las normas jurídicas que hemos citado, establecen un régimen imperativo que lleva como consecuencia ineludible, el sometimiento a un determinado régimen fiscal de las cantidades percibidas por la asistencia a los Consejos de Administración.

No depende por tanto de la voluntad de las partes la calificación, a efectos fiscales, de las retribuciones percibidas, pues ello implicaría dejar a la voluntad del sujeto pasivo la determinación del hecho imponible según el carácter que se le diera a la asistencia, cuando, como hemos examinado, el carácter de la asistencia se encuentra determinado por normas imperativas.

#### **Septimo.**

Gasto en sede del IS el importe derivado de la denegación de la deducibilidad de determinadas cuotas de IVA.

Expone la actora en su demanda que, la regularización llevada a cabo en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los ejercicios 2007, 2008 y 2009, ha implicado la modificación de los porcentajes de prorata declarados y la eliminación de la regularización practicada por la Caixa por los bienes de inversión adquiridos en 2006.

A consecuencia de la regularización practicada, se redujo el importe de IVA deducible, que se convirtió en un mayor gasto para la sociedad en su IS.

La Inspección ha considerado que no procede recoger en el acuerdo de liquidación del que trae causa el presente recurso el mayor gasto en sede del IS que procedería como consecuencia de negar la deducibilidad de determinadas cuotas de IVA.

El motivo por el que tanto la Inspección como el TEAC consideran que no procede recoger el mayor gasto en sede del IS consiste en afirmar que, si bien este mayor gasto es plenamente deducible, no se encuentra debidamente contabilizado, lo que impide su deducción.

El artículo 19.3 del RDL 4/2004 establece:

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

Nos encontramos, como bien señala la recurrente, ante una mera discrepancia de criterios entre la contabilización realizada por el sujeto pasivo, que registró el impuesto en una cuenta del grupo 4 (Hacienda pública deudora por IVA), y la que, a criterio de la Inspección, procedería haber realizado, registrando el IVA soportado en una cuenta del grupo 63 (Impuesto diferido). Pero el importe en concepto de IVA está contabilizado.

Las cuestiones relativas a la reducción del IVA deducible fueron resueltas por la sentencia de la Sección Sexta de esta Sala de 31 de mayo de 2017, recurso 539/2015, desestimando las pretensiones actoras.

Es reiterada la doctrina del Tribunal Supremo y de esta Sala, en cuanto a que la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo ha de realizarse íntegramente por la Inspección.

Y tal íntegra regularización debe hacerse con unidad del criterio que haya aplicado la Inspección, de suerte que debe seguir las consecuencias fiscales de sus planteamientos respecto de una figura tributaria en cuanto incida en otras. Así las cosas, la existencia de un recurso frente a la regularización del IVA, no puede impedir la íntegra

regularización en el Impuesto de Sociedades, cuando la reducción en la deducción del IVA acordada por la Inspección, incide directamente en el gasto computable a efectos del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, de resultar alterados los planteamientos de la Inspección en sede de recurso, es evidente que ocasionaría la correspondiente corrección.

Aplicando estas reflexiones al supuesto que nos ocupa, es incuestionable que, del propio planteamiento de la Inspección, la contabilización realizada por el sujeto pasivo respecto de las cuotas de IVA soportadas, cuenta del grupo 4 (Hacienda pública deudora por IVA), era incorrecta, entendiéndose que debía haberse contabilizado en la cuenta del grupo 63 (Impuesto diferido). Ante esta situación, y toda vez que la Inspección no admitió ser deudora del IVA, debió proceder a aplicar todas las consecuencias de su posición, entre ellas, la rectificación de la contabilidad incorrecta a fin de aplicar cabalmente el régimen fiscal correspondiente.

Debemos estimar en este punto la pretensión actora y ordenar a la Administración que proceda a la integra regularización tributaria en relación al IVA reducido, en cuanto a su incidencia como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, objeto de autos.

#### **Octavo.**

Deducción por doble imposición respecto a los dividendos percibidos por la participación en el capital social del ROYAL BANK OF SCOTLAND.

Según relata la actora en su demanda, en los ejercicios objeto de comprobación obtuvo una serie de dividendos derivados de su participación en el capital del ROYAL BANK OF SCOTLAND, procedentes del Reino Unido, que fueron computados en la base imponible del IS y sobre los que se aplicó la deducción regulada en los artículos 10.3.b) y 24.2.b) del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (en adelante, el Convenio).

Con base a lo establecido en el artículo 10.3.b) del Convenio, la Caixa consideró que la base imponible a computar en el IS debía incluir el importe del dividendo más el importe del crédito fiscal, por lo que procedió a la elevación al íntegro del dividendo percibido.

El artículo 10.3.b) del Convenio establece que "un residente en España que perciba dividendos de una Sociedad residente del Reino Unido tendrá derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado c) de este párrafo y siempre que sea beneficiario efectivo de los dividendos, al crédito fiscal en una medida equivalente al que habría disfrutado una persona física residente del Reino Unido que hubiera percibido dichos dividendos y, por tanto, a la devolución de cualquier exceso en tal crédito sobre su deuda tributaria en el Reino Unido". En el presente caso, según manifiesta la actora en su demanda, dicho crédito fiscal ascendió al 11,11% del dividendo íntegro percibido.

El artículo 24.2.b) del Convenio señala que "cuando en los beneficios de una sociedad residente de España se incluyan dividendos de una sociedad residente en Reino Unido, la primera sociedad tiene derecho a la misma deducción que se habría aplicado si ambas sociedades hubieran sido residentes en España."

La Inspección, consideró que el artículo 10.3.b) del Convenio limitaba las posibilidades del Reino Unido de gravar los dividendos, concluyendo que la Caixa no había soportado ningún tipo de gravamen en el Reino Unido en relación a los dividendos percibidos por su participación en el capital del ROYAL BANK OF SCOTLAND. De ese modo, únicamente se aceptó la deducción por doble imposición internacional recogida en el artículo 24.2.b) del Convenio, sin reconocer la dispuesta en el artículo 10.3.b) del mismo texto.

Pero ocurre que la recurrente no ha acreditado tributación alguna soportada en el Reino Unido sobre los dividendos en cuestión, por lo cual, ninguna deducción para evitar la doble imposición económica sería aplicable, pues no ha existido doble imposición.

#### **Noveno.**

Aplicación de los coeficientes de depreciación monetaria en los casos en que la renta resulte negativa

La Caixa practicó en los ejercicios objeto de comprobación ajustes extracontables negativos al resultado contable obtenido en la transmisión de elementos del inmovilizado material, por aplicación de los coeficientes de depreciación monetaria, tal y como establece el artículo 15.10 del TRLIS.

La controversia radica en que la Caixa aplicó los coeficientes de corrección monetaria incluso en los casos en los que, como consecuencia de su aplicación, la renta resultaba negativa.

El artículo 15 del RDL 4/2004, en la redacción aplicable, señala "A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas (...)"

Como correctamente señala la demandada en su contestación, la corrección tiene por objeto reducir las plusvalías generadas en la parte que es debida a la inflación acumulada.

Esta corrección solo se tiene en cuenta para la imputación de rentas positivas, esto es, se requiere que la renta previa generada sea positiva ( A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas), para proceder a calcular la parte correspondiente a la depreciación monetaria y la corrección monetaria no podrá ser superior al importe de la renta previa positiva, es decir, no cabe determinar una renta negativa por este sistema.

Ello resulta de la dicción del precepto citado, pues se refiere a integrar en la base imponible las rentas positivas, por tanto, la aplicación de la corrección monetaria, nunca puede llevar al resultado de incluir en la base imponible rentas negativas.

#### **Decimo.**

Deducibilidad del pago satisfecho al Sr. Hermenegildo como contraprestación por su renuncia a la reincorporación a La Caixa.

La contestación a la demanda expone con precisión el origen del pago que se pretende deducir la recurrente, como gasto:

"D. Hermenegildo, que había sido contratado por LA CAIXA en marzo de 1988, suscribió con esta el 11 de abril de 1997 un Contrato Especial de Trabajo de Alta Dirección, y luego el 27 de enero de 1999 fue nombrado Director General. Más tarde, como consecuencia de su nombramiento como Presidente ejecutivo de REPSOL el 30 de noviembre de 2004, entidad de la que LA CAIXA es el accionista más importante, ambas partes acordaron de mutuo acuerdo suspender dicho contrato, y LA CAIXA concedió al Sr. Hermenegildo una excedencia de carácter especial. Finalmente, el 13 de noviembre de 2007, ambas partes firmaron un acuerdo de extinción de la relación laboral mantenida hasta ese momento, motivo por el que el Sr. Hermenegildo percibió una compensación económica de 6 millones de euros (...)

los derechos consolidados y las provisiones matemáticas constituidas y reconocidas a favor del Sr. Hermenegildo en la fecha de extinción de la relación laboral (13/11/2007), que ascendían a los importes siguientes: Póliza. Altos Directivos: 20.331.000,00 euros. Póliza Excesos: 91.889,80 Euros y Plan de Pensiones: 7.865.483,84 Euros.

LA CAIXA dedujo íntegramente en su base imponible del IS esos 6 millones de euros que satisfizo al Sr. Hermenegildo."

El actuario considera que el importe pactado en el acuerdo extintivo de aquella relación laboral no participa de la condición de obligación contractual entre las partes por lo que, tratándose a su juicio de un acuerdo transaccional, alcanzado en el curso de la negociación para el cese del Sr. Hermenegildo, califica tal importe de liberalidad -ex., art. 14.1.e) del TRLIS - "no deducible", siguiendo el criterio establecido por el Tribunal Supremo en una sentencia de 9 de febrero de 2012.

Es interesante destacar las reflexiones contenidas en la contestación a la demanda, respecto a la situación laboral del Sr. Hermenegildo en los años que nos ocupan:

"(...) a partir del 30 de noviembre de 2004, el Sr. Hermenegildo dejó de percibir retribuciones de LA CAIXA y en el documento que aquel día se firmó, además, se hizo constar expresamente que:

"3.- Durante el período en el que dure la citada excedencia especial, la "CAIXA" no realizará más aportaciones al Mencionado Sistema de Previsión Social Complementaria del Personal de la CAIXA que las que sean estrictamente necesarias para mantener sus actuales coberturas con las particularidades recogidas en esta cláusula ".

En esa situación estaba el Sr. Hermenegildo a primeros de noviembre de 2007, cuando, dada su fecha de nacimiento (el 12 de marzo de 1948), le quedaban 5 años y 4 meses para alcanzar los 65 años, fecha de su jubilación.

El 12 de marzo de 2013 habría cumplido 65 años, fecha de su jubilación y seguía siendo Presidente de REPSOL, con lo que el Sr. Hermenegildo se habría jubilado en la CAIXA como no activo.

Según todos los contratos que obran en el expediente los ex empleados de LA CAIXA que se jubilan como no activos pierden todos sus derechos lo que es totalmente lógico pues han abandonado la empresa.

Pero en este caso, LA CAIXA se anticipó a la llegada de los 65 años del Sr. Hermenegildo y decidió finiquitar la situación de éste (mediante una <EXTINCIÓN DE LA: RELACIÓN LABORAL POR MUTUO ACUERDO>), de suerte que pudiese hacer efectivos y de inmediato 6.000.000,00 Euros, y reconociéndole unos derechos pasivos por un total -véase la diligencia n.º. 39 - nada menos, de 28.287.373,64 euros"

Compartimos la apreciación de la demandada en cuanto a que no existía obligación de la entidad, ni legal ni contractual, de abonar indemnización alguna por razón de la renuncia voluntaria del alto directivo, indemnización que deriva de un acuerdo o transacción entre las partes y que, obviamente, no puede considerarse más que una liberalidad no deducible como gasto en el IS de la entidad, como así lo ha entendido ya la doctrina jurisprudencial, en concreto la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2012 (RC 2210/2010) y la más reciente de 6 de febrero de 2015 (RC 290/2013).

#### **Decimoprimer.**

Condición de activo intangible a la relación de clientes aflorada y deducibilidad del fondo de comercio.

No es discutido que, en fecha 29 de enero de 2008, la Caixa suscribió un contrato con Morgan Stanley Wealth Management S.V. (en adelante, MSWM), entidad especializada en banca privada y gestión de activos, para la adquisición e integración del negocio de ésta en la Caixa. La operación se cerró en fecha 31 de marzo de 2008, cuando la Caixa obtuvo el control de la sociedad adquirida.

Antes de ser adquirida por la Caixa, MSWM era propietaria de las siguientes sociedades: MS Consulting (donde radicaba propiamente el negocio de banca privada), MS Gestión, y MS Pensiones.

Tras la adquisición, la Caixa integró en su organización el negocio de banca privada mediante cesión global de activos y pasivos, y vendió MS Gestión (gestora de fondos de inversión colectiva) a InverCaixa, y MS Pensiones (gestora de fondos de pensiones) a VidaCaixa, para su posterior integración mediante operaciones de fusión por absorción.

Es un hecho pacífico que el coste de la combinación de negocios realizada, consistente en la cesión global de activos y pasivos de MSWM, se fijó en 584 millones de euros.

A la fecha de la combinación, los fondos propios de MSWM, sumados a los de MS Consulting (es decir, todo el negocio de banca adquirido por La Caixa), ascendían a 86,7 millones de euros. Por consiguiente, razona la recurrente, quedaban 386,5 millones de euros (diferencia entre el importe pagado por la adquisición de MSWM y los fondos propios de la sociedad adquirida) que, entiende, debía asignar, en primer lugar, a los activos y pasivos latentes que pudiera identificar, aun cuando no estuviesen contabilizados por la sociedad adquirida y, de no existir tales partidas, a fondo de comercio.

El actuario niega la operativa seguida por la recurrente, por las siguientes razones:

"El actuario niega que tal <Lista de clientes> pudiera reconocerse como un activo intangible autónomo. Por no cumplirse los criterios exigibles para ello 1.- Que la parte de la mencionada diferencia, 36.100.000,00 €, que el obligado tributario ha activado contablemente como un activo intangible no cumple el criterio de identificabilidad que la Norma 5ª del Plan General de Contabilidad exige para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible sin perjuicio de lo dispuesto para el fondo de comercio en la Norma 194 relativa a combinaciones de negocios. 2.- Y no cumple el requisito de identificabilidad porque no cumple ninguno de los requisitos exigidos por la norma contable: ni es susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado ni ha surgido de derechos legales o contractuales.

El actuario entiende que el importe de 36.100.000,00 € asignado a tal activo intangible denominado <Lista de clientes> no es más que un mayor valor del Fondo de comercio de fusión."

Conforme a la Norma de Registro y Valoración 19ª, Real Decreto 1514/2007, la empresa adquirente -la Caixa- debe reconocer todos los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

La regla general de contabilización, como sostiene la recurrente, es que los activos intangibles identificables, aun cuando no son contabilizables para la empresa que los genera, deben reconocerse en la empresa adquirente que los obtiene como consecuencia de una combinación de negocios.

Cuando no sea posible identificar ningún activo o pasivo adicional, el exceso de coste satisfecho en la combinación de negocios se imputará a fondo de comercio al amparo de lo establecido en el apartado 2.5 de dicha NRV 19ª:

"5. Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio."

La recurrente afirma en su demanda que KPMG (documento número 9), hizo un análisis exhaustivo de los posibles activos intangibles no contabilizados por MSWM, -esto es, las relaciones con clientes, los acuerdos de no competencia, la marca AB Asesores y los contratos-, y concluyó que el único elemento que podía y debía ser registrado por mi representada como un intangible era la lista de clientes, que se valoró siguiendo el método del income approach en 36,1 millones de euros, y al que se asignó una vida útil de 10,75 años.

Ahora bien, la cuestión no radica en la determinación del importe del fondo de comercio o lista de clientes, o si el valor de ésta es deducible, porque la Administración lo admite como parte del fondo de comercio; porque, como se recoge en la Resolución impugnada:

"Como para el actuario el importe asignado a ese activo intangible denominado <Lista de clientes> (de 36.100.000,00 €) no es más que un mayor valor del Fondo de comercio de fusión; entiende que ese importe podría -y podrá- deducirse en las mismas condiciones que el importe aflorado directamente como Fondo de comercio.

Con esos razonamientos su propuesta se concreta en que, como en esos dos ejercicios (2008 y 2009) LA CAIXA dotó con cargo a resultados del ejercicio una "Reserva indisponible por amortización fiscal Fondo de Comercio" por unos importes de 9.189.173,24 € y 17.516.861,48 respectivamente, y como esos importes coinciden exactamente con los que LA CAIXA ya se dedujo en esos dos ejercicios, no cabe admitir deducibilidad alguna suplementaria, pues opera la restricción fiscal (art. 12.6 del T.R.) que la condiciona a <que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil>; con lo que en los ejercicios 2008 y 2009 rechaza la deducibilidad fiscal de la amortización de ese activo inmaterial <Lista de clientes> por los importes que la entidad se dedujo de 1.761.646,97 (2.518.604,73 - 756.957,76) € y 3.358.139,53 €, respectivamente."

Por lo tanto, la cuestión no es relativa a si se admite o no la deducción del fondo de comercio de fusión, integrado por la lista de clientes, el problema radica en que la recurrente efectuó la deducción por los importes señalados en los años citados.

No existe base legal alguna en que sostener las afirmaciones actoras relativas a que "el requisito de dotar una reserva específica debe excepcionarse en aplicación del principio de íntegra regularización, que obliga a la Inspección a realizar una regularización completa de la situación tributaria del contribuyente, ajustando tanto los aspectos positivos como los negativos de su incorrecta actuación"

Este requisito es uno de los que determinan la deducción del fondo, por lo que no es posible la exclusión de su aplicación, pues la íntegra regularización debe partir de la observancia de las normas aplicables.

No se trata de que la Administración realice una interpretación literal y rígida del artículo 12.6 del TRLIS, de referencia, sino de la aplicación del límite existente en dicho precepto.

## **Decimosegundo.**

Deducibilidad de los dividendos percibidos por CRITERIA CAIXACORP, procedentes de su participación en el capital social de TELEFÓNICA, S.A.

Deniega la Inspección la solicitud de la actora de rectificación de sus autoliquidaciones que efectuó la Entidad al reconocimiento del derecho a la Deducción por Doble Imposición interna de dividendos no acreditada por

la Entidad dependiente CRITERIA CAIXACORP (la actual CAIXABANK) en las declaraciones presentadas de cada uno de los periodos de 2007, 2008 y 2009 por importes respectivos de 5.118.750,00 €, 9.150.000,00 € y 14.115.000,00 €.

Expone la recurrente en su demanda que, CRITERIA CAIXACORP, S.A. (actualmente CAIXABANK) aglutinaba en los ejercicios 2007, 2008 y 2009 las inversiones industriales del Grupo la Caixa.

Una de las inversiones más importantes de dicha sociedad holding era su participación en TELEFÓNICA, sociedad en la que ostentaba más de un 5%, constando dicho paquete de acciones, en tanto que inversión financiera a largo plazo, contabilizado a valor razonable.

De acuerdo con lo establecido en la NRV 9ª del PGC, sobre instrumentos financieros, y su análoga Norma 22ª de la Circular BDE, los cambios que se produzcan en el valor razonable de las inversiones financieras a largo plazo, como la que nos ocupan, deben registrarse directamente en el patrimonio neto de la sociedad. Solo cuando se transmita dicho activo, o se deteriore, la modificación de su valor deberá ser reconocida e imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Con el fin de asegurar el riesgo de pérdida de valor razonable de las acciones de TELEFÓNICA, que habría tenido un impacto directo en el patrimonio de la recurrente, se explica en la demanda que, CAIXABANK suscribió una serie de contratos de cobertura con SOCIÉTÉ GÉNÉRALE, GOLDMAN SACHS y MORGAN STANLEY, en los que, a cambio del pago de una prima, se garantizaba durante el plazo de aproximadamente un año la estabilidad del valor de las acciones de TELEFÓNICA.

Las consideraciones de la Administración, pueden resumirse:

1.- La entidad entiende que, en razón de tales "dividendos", CRITERIA, y con ella al Grupo, tienen derecho a la deducción de ese artículo. 30.2 del T.R.

2.- La aplicación de la deducción exige inexcusablemente, según la norma recoge, que entre las rentas del sujeto pasivo que se integren en su base imponible estén los dividendos correspondientes (artículo 30 TRLIS). Y CRITERIA no integró en sus bases imponibles los concernidos "dividendos".

3.- Se imposibilita la deducción por la dicción del artículo 30.4 e) del TRLIS : "4. La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de las siguientes rentas: (...)

e) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una depreciación en el valor de la participación. En este caso la recuperación del valor de la participación no se integrará en la base imponible."

4.- Realizando la contabilización como señala la actora, como según ella podría haberlo hecho, el resultado habría sido el mismo, unos ingresos y por los mismos importes unos gastos, el resultado habría sido equivalente: los concernidos "dividendos" no se habrían integrado en sus bases imponibles. Y no olvidemos que para aplicar la deducción los dividendos han de incluirse en la Base Imponible.

5.- Y, si no hay doble imposición, no hay derecho a la deducción; y esa falta de doble imposición se puede producir tanto porque el dividendo no se lleve a la base imponible, como porque, junto con éste y simultáneamente, se lleve a la misma un gasto por el mismo importe y que traiga causa de su percepción.

Y esta es la situación que se da en el presente caso, que, en ninguna de las formas de contabilización controvertidas, los dividendos se incluyen en la Base Imponible.

De todo lo expuesto resulta la estimación parcial del presente recurso, tan solo en lo que se refiere al tratamiento dado al IVA reducido, confirmándola la Resolución impugnada en sus restantes pronunciamientos.

### **Decimotercero.**

No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria parcial debiendo abonar cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto CAIXABANK, S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Miguel Ángel Montero Reiter, frente a la Administración del Estado,

dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de septiembre de 2016, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto al tratamiento dado al IVA reducido, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal extremo, ordenando a la Administración que proceda a la integra regularización tributaria en relación al IVA reducido, en cuanto a su incidencia como gasto en el Impuesto sobre Sociedades objeto de autos, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición expresa de costas, debiendo abonar cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y 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; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.