

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083042

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 29 de abril de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 304/2018

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC).

Subrogación en pérdidas pendientes de compensar. Ampliación de capital con entrada de nuevo socio en la que el socio antiguo aporta una rama de actividad respecto a la que la entidad que la recibe realiza un ajuste negativo por pérdidas en créditos con clientes que carecen de valor. En realidad, se trata de gastos no contabilizados (minoraciones de ventas, descuentos, etc.) por la aportante en ejercicio anterior. La pérdida se produjo en la aportante y no en la recurrente. La demanda alega, de forma alternativa, la depreciación del mayor fondo de comercio que se genera al permanecer invariable el coste de la combinación de negocios y ser inferiores los activos recibidos. No existe tal, sino un registro contable incorrecto de su valor. Procede la sanción y el acuerdo sancionador refleja todos los elementos que justifican la imposición de la sanción.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 84.

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), arts. 38 y 39.

PONENTE:

Don Rafael Molina Yeste.

Magistrados:

Don RAFAEL MOLINA YESTE

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000304 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02046/2018

Demandante: GRUPO YBARRA ALIMENTACIÓN SL

Procurador: FRANCISCO GARCÍA CRESPO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL MOLINA YESTE

S E N T E N C I A Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintinueve de abril de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 304/2016 , se tramita a instancia de la entidad GRUPO YBARRA ALIMENTACIÓN SL, representada por el Procurador D. FRANCISCO GARCÍA CRESPO, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 16 de enero de 2018, por la que se desestima el Recurso de Alzada interpuesto contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que desestima la reclamación número NUM000 y acumuladas, interpuestas contra el Acuerdo de Liquidación dictado por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), relativa al concepto tributario Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009. Cuantía 1.506.015 euros. La Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora formula el presente recurso en impugnación de los actos antes indicados por medio de escrito presentado ante esta Sala y, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó a dicha parte para que formalizara la demanda, evacuando el trámite en tiempo y forma, en la que verificó la exposición de hechos y alegó los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su pretensión en el suplico de la demanda, interesando que se anulen las resoluciones impugnadas.

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada presentó escrito de contestación con la alegación de hechos y la fundamentación jurídica pertinente, solicitando la desestimación del recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Continuado el proceso por sus trámites, hallándose concluidas las actuaciones y pendientes de señalamiento para votación y fallo, se señaló el día 22 de abril de 2021, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del recurso todas las prescripciones legales.

Cuarto.

La cuantía del recurso ha quedado fijada en 1.506.015 euros.

Ha sido Ponente D. Rafael Molina Yeste, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero. Objeto del recurso.

El presente recurso contencioso-administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 16 de enero de 2018, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de fecha 16 de diciembre de 2016, relativa a las reclamaciones nº NUM000 y NUM001 promovidas respectivamente contra la estimación parcial

del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Andalucía, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, y contra desestimación del recurso de reposición interpuesto frente a la sanción tributaria correlativa impuesta por el mencionado impuesto y periodo.

Segundo. *Antecedentes de hecho de especial significado .*

Son hechos acreditados en autos que constan documentalmente en el expediente administrativo los siguientes:

1. La sociedad recurrente fue constituida por tiempo indefinido en virtud de escritura pública otorgada por D. Pablo, en Dos Hermanas (Sevilla) el día veintiséis de diciembre de dos mil seis, y con un capital de 60.000 € suscrito en su totalidad por "HIJOS DE YBARRA, S.A." (HYSA), entidad que no es de nueva creación.

2. El 29 de junio de 2009, el Socio Único de la Sociedad "GRUPO YBARRA ALIMENTACION, S.L.", en ejercicio de las funciones atribuidas adoptó la decisión de aumentar el capital social de la Sociedad en la cantidad de 17.005.068 euros, quedando la cifra del capital social de la Compañía en la cantidad de 17.065.008 euros.

3. Dicho capital fue suscrito al 50% por Hijos de Ybarra SA y 50% por Miguel Gallego SL.

4. Hijos de Ybarra SA realiza una aportación no dineraria consistente en su rama de la actividad según balance de aportación de 29 de Junio de 2009 y Miguel Gallego SL realiza aportaciones dinerarias y no dinerarias.

5. Como contraprestación a los desembolsos realizados por las entidades, el Socio Único "HIJOS DE YBARRA, S.A." recibe 1.412.069 participaciones sociales; y la Sociedad "MIGUEL GALLEGO, S.A." recibe 1.422.089 participaciones sociales del "GRUPO YBARRA ALIMENTACION, S.L.", habiendo renunciado previamente el Socio único a cualquier derecho de asunción preferente que pudiera corresponderle por la creación de las nuevas participaciones sociales.

6. La entidad HYSA se acoge a los beneficios derivados del diferimiento del Título VII Capítulo VIII de la LIS, si bien realiza en virtud del art 84.2 una renuncia parcial al régimen respecto de determinados elementos patrimoniales.

7. Del análisis y comprobación realizada a la entidad del ejercicio 2009, se incrementa la base imponible declarada de -5.175.748,53 en 2.002.803,92, resultando una base negativa del ejercicio de -3.172.944,61, en lo que aquí importa, por el siguiente motivo según el criterio inspector:

- No admisión como ajuste negativo realizado al resultado contable del ejercicio 2009 de 1.309.579,59€ por el concepto "cargos resueltos en el año 2009" al tener su origen en pérdidas de ejercicios anteriores de la entidad HIJOS YBARRA SA, pues supone traspasar pérdidas pendientes de compensar de Hijos de Ybarra a Grupo Ybarra de Alimentación, cuando la legislación no permite en procesos de fusión trasladar pérdidas de dicha entidad cuando ésta por efectos de la fusión no desaparece o extingue.

La cuantificación de dicho importe se traspasa a GYA a través de la C/ 474 Activos por Impuestos Diferidos por importe de 620.827 y ésta aplica en la c/630-1. Impuestos Diferidos en el año 2009, se trata de gastos no contabilizados correspondientes a 2007 y anteriores, por lo que representa el traspaso de pérdidas de ejercicios anteriores de Hijos de Ybarra SA pendientes de aplicar a la fecha de aportación de rama de la actividad, a Grupo Ybarra Alimentación SL.

8. La Inspección hace constar igualmente que en la sucesión no universal los beneficios fiscales transmitidos deben estar vinculados efectivamente a los bienes y derechos transmitidos y en este caso no existe una sucesión a título universal por lo que Hijos de Ybarra SA, no puede transferir las pérdidas o bases imponibles negativas. (TEAC unif criterio 18-12-08 y DGT 21/01/93).

Tercero. *Motivos recursivos de la parte demandante y oposición de la Abogacía del Estado .*

Las cuestiones planteadas en la demanda, con profuso desarrollo argumental, podemos sintetizarlas en las siguientes:

(i) Deducibilidad de los cargos dados de baja por importe de 1.309.579,59 euros en sede de Grupo Ybarra Alimentación, S.L. (en adelante, GYA);

(ii) Alternativamente, en caso de que el punto (i) anterior no sea aceptado, deducción del fondo de comercio adquirido como consecuencia de su deterioro;

(iii) Alternativamente, en caso de que los puntos (i) y (ii) anteriores no sean aceptados, deducción fiscal del 5 por ciento

(iv) Improcedencia del acuerdo de imposición de sanción.

La parte recurrente en el escrito rector expone que la controversia se circunscribe a determinar el ajuste legal del criterio inspector -tras la liquidación resultante del recurso de reposición- que no admitió el ajuste negativo sobre el resultado contable practicado por la entidad en el ejercicio 2009 por importe de 1.309.579,59 euros, en concepto de "cargos resueltos en el año 2009", que se corresponden con saldos de cuentas de clientes adquiridos mediante aportación no dineraria realizada por la entidad Hijos de Ybarra, S.A., (en adelante, HYS A) respecto de los que se considera que carecen de valor de realización.

De este modo, en la liquidación objeto de recurso resulta que la base imponible comprobada es el resultado de incrementar la base declarada (-5.175.748,53 euros) en el importe de los gastos aplicados que se corresponden con saldos de clientes dados de baja, por importe de 1.309.579,59 euros, resultando una base imponible comprobada por importe de -3.866.168,94 euros.

Asimismo, se le impuso una sanción por infracción tributaria grave, considerando que la conducta fue voluntaria y antijurídica, entendiéndose que le era exigible una conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, considerando la parte recurrente que no existe culpabilidad invocando "dificultades en la interpretación de la norma".

En base a lo expuesto suplica se "dicte sentencia por la que se estime el presente recurso contencioso-administrativo 514 /2017 acordando:

- Declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada sobre la base de que debe ser admitida la deducción en el impuesto sobre Sociedades de los gastos asociados a los cargos por clientes; o
- Corregir la liquidación planteada, aceptando la deducción equivalente al 5 por ciento del importe total controvertido, cantidad equivalente a la amortización anual que resultaría de considerar la cantidad controvertida como fondo de comercio, esto es, por 65.478 euros.
- Anular la sanción impuesta o, alternativamente, corregir el importe de la misma en la parte que sí debió ser considerada como deducible en concepto de amortización de fondo de comercio."

Tales motivos de impugnación son puntual y detalladamente rebatidos por la defensa de la Administración demandada interesando la íntegra confirmación del acto administrativo recurrido con expresa condena en costas para el recurrente con fundamento en los argumentos expresados en el escrito de contestación a la demanda.

Cuarto. Análisis jurisdiccional de las cuestiones planteadas.

En el presente supuesto, la inspección de los tributos no ha admitido el ajuste negativo sobre el resultado contable practicado por la recurrente en el ejercicio 2009 por importe de 1.309.579,59 euros, en concepto de "cargos resueltos en el año 2009", que se corresponden con saldos de cuentas de clientes adquiridos mediante aportación no dineraria realizada por la mercantil Hijos de Ybarra SA.

La inspección, en consecuencia, no estima la deducción fiscal practicada en la autoliquidación en concepto de pérdidas derivadas de saldos de clientes que formaban parte del patrimonio adquirido en virtud de aportación no dineraria y que fueron dados de baja en sede de la recurrente (GYA). Esto es, GYA recibió una aportación no dineraria procedente de Hijos de Ybarra SA (HYS A) en la que se incluían créditos contra clientes, procediendo a practicar una deducción fiscal.

Con carácter previo debemos reseñar, como refleja el Acta, que se traspasa contablemente de HYS A a GYA el citado importe, a raíz de la aportación no dineraria de rama de actividad efectuada a favor de esta última por HYS A, a través de la cuenta 474 "Activos por Impuestos Diferidos", por importe de 620.827, y ésta la aplica en la cuenta 630-1 "Impuestos Diferidos" en el año 2009, que se corresponde con gastos no contabilizados correspondientes a 2007 y anteriores, por lo que representa, según el criterio inspector, el traspaso de pérdidas de ejercicios anteriores de HYS A pendientes de aplicar a la fecha de aportación de rama de la actividad a GYA. Concluye la inspección que en la sucesión no universal los beneficios fiscales transmitidos deben estar vinculados efectivamente a los bienes y derechos transmitidos y en este caso no existe una sucesión a título universal por lo que HYS A no puede transferir las pérdidas o bases imponibles negativas.

Importa precisar que en los saldos de deudores existentes en la contabilidad de la entidad aportante HYS A, a fecha 31/12/2008, existían saldos de clientes por importe de 6.164.103 euros respecto de los cuales la propia sociedad HYS A consideró que constituían errores contables, bien por carecer de valor de realización, bien por no recoger gastos incurridos por servicios prestados por clientes no registrados como tales gastos, por lo que en un informe avalado por la auditora "Engloba Auditores" se consideraba que debían cargarse como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio la cantidad de 1.396.830 euros que constituyen gastos imputables a 2008, mientras que el resto, por importe de 4.766.854 euros, constituían gastos correspondientes al ejercicio 2007 y anteriores.

En junio de 2009 se formalizó la aportación de la rama de actividad, siendo que de los gastos correspondientes a 2007 y anteriores se encontraban justificados gastos por valor de 2.697.427 euros, mientras que el resto, cuyo importe asciende a 2.069.426,02 euros, se encontraba pendiente de justificar, por lo que en la base

imponible del ejercicio 2008 se aplicó como gasto un importe de 1.396.830,20 euros, en concepto de gastos imputables al 2008, y además se practicó un ajuste negativo por importe de 2.697.427 euros, que se corresponde con los gastos procedentes del año 2007 y anteriores que habían quedado justificados hasta ese momento.

Del total de gastos que quedaban pendientes de justificar, y que no por tal motivo no se imputaron a la base imponible de la entidad aportante en el ejercicio 2008, en el periodo que abarca desde el 3/06/2009 hasta el 31/12/2009, una vez verificada la aportación no dineraria, se identificaron facturas por importe de 1.309.579,59 euros, ajustándose dicha cantidad por GYA en la base imponible del impuesto sobre sociedades del año 2009.

Expuesto cuanto antecede debemos concretar que lo que realmente ha acontecido podemos resumirlo en los siguientes términos: la Inspección ha efectuado una comprobación de la operación descrita y de la deducción practicada concluyendo que, en realidad, no existen o son aportados créditos contra clientes, sino minoraciones de ventas (descuentos, devoluciones de clientes no contabilizadas y otras operaciones que no fueron registradas contablemente) que no han sido contabilizadas como gastos o menores ventas en sede de la aportante (HYSA).

La parte recurrente, sostiene, en síntesis, que se corresponden con pérdidas incurridas al verificarse que las cuentas de clientes no van a ser cobradas por parte de GYA, adquirente de los saldos en la aportación no dineraria que hemos reflejado en los antecedentes de hecho. Sostiene igualmente que si no se le admite la deducción a ella, debe admitírsele a la aportante (HYSA), sin embargo, debemos ya despejar que la deducción de esos importes como gastos en la aportante exige que los mismos se contabilicen, extremo que no se ha acreditado.

También debemos apuntar que si los créditos no existían, no podemos aceptar que se dote una provisión por su depreciación, ni que sea considerada como gasto la dotación. Y ello, por cuanto esa pérdida se produjo en la sociedad aportante y no en la recurrente.

Como apuntan las resoluciones impugnadas con carácter mediato o inmediato, se ha optado por dotar la provisión en la sociedad recurrente porque las perspectivas de beneficios eran más atractivas, generándose así bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros, mientras que en la sociedad aportante no había perspectiva de obtener beneficios para compensar pérdidas que resultarían de la contabilización de las operaciones de devoluciones, descuentos no contabilizados. Razonamiento que no ha sido desvirtuado.

No podemos acoger la tesis de la recurrente consistente en que no pudo comprobar la realidad de las aportaciones no dinerarias hasta después de su realización.

Ello es así por cuanto cualquier proceso de aportación no dineraria está precedido de un proceso de comprobación de la realidad de lo que va a ser objeto de aportación, de negociación y de valoración de los bienes a aportar.

Prueba de ello es que la recurrente antes de formalizar la aportación no dineraria tuvo acceso a información sobre los bienes a aportar así como la posibilidad de realizar actuaciones encaminadas a la valoración de los mismos, dando así cumplimiento a lo establecido en el art. 38 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

De otro lado, tampoco existe constancia de que la recurrente ejercitara la responsabilidad prevista en el art. 39 del citado Texto Refundido que preceptúa "Si la aportación consistiere en un derecho de crédito, el aportante responderá de la legitimidad de éste y de la solvencia del deudor". La ausencia del ejercicio de esa acción permite inferir cabal y racionalmente que conocía el nulo valor de realización de los supuestos créditos aportados, que, por otro lado, ya se habían extinguido antes de la realización de la aportación no dineraria.

Lo que está claro es que aquello que resultaba ser un menor volumen de operaciones en la mercantil que realizaba la aportación -no deducidos por cuanto no estaban contabilizados- no puede materializarse, modificando su auténtica naturaleza, en créditos en la recurrente -receptora de la aportación no dineraria-. Nunca existieron tales créditos, por lo que no puede acogerse la dotación de una provisión para insolvencias.

En definitiva, no resulta deducible la dotación de la provisión para insolvencias.

Por lo que respecta a la depreciación del fondo de comercio, aunque pueda admitirse que el acuerdo de liquidación especule sobre la posibilidad de que el importe pagado por los créditos resulte un mayor fondo de comercio, esa cuestión resulta corregida en la resolución que resuelve el recurso de reposición. Sin embargo, reitera la recurrente que ha quedado probada la depreciación del fondo de comercio.

Por el contrario, compartimos con las resoluciones impugnadas que no ha quedado probada la depreciación del fondo de comercio, pues " que un elemento aportado en un conjunto de bienes resulte dañado no significa necesariamente que el fondo de comercio se haya depreciado". Y es que, como razona el TEARA, cualquier daño o deterioro es precedente a la aportación no dineraria por lo que debió tenerse en cuenta en la valoración de la contraprestación a la aportación.

Resulta pues que los saldos de clientes dados de baja no responden realmente en su mayor parte a saldos que sean incobrables, sino que son la contrapartida de devoluciones de clientes, descuentos y otras operaciones que debieron registrarse como gastos con abono a cuentas de clientes que, como aclara el TEAC, por error u omisión contable, o por política de dividendos, no fueron registradas contablemente. En consecuencia, no existe una auténtica depreciación del fondo de comercio sino un registro contable incorrecto del valor que habría de corresponderle.

Por tanto, la operativa estaba dirigida a intentar obtener una ventaja fiscal indebida -deducción de gastos generados en una sociedad distinta-, por cuanto los supuestos créditos cuya provisión no puede admitirse no existían en el momento de la aportación y no pudieron tenerse en cuenta al tiempo de determinar la valoración de la aportación.

Así pues, lo adecuado hubiera sido contabilizar correctamente las operaciones de devoluciones de clientes, descuentos y otros que hacían desaparecer el crédito en sede de la aportante y presentar declaraciones tributarias o imputar las presentadas con el ajuste contable correspondiente.

Y aquí procede reiterar que podemos inferir cabalmente que como en sede de la aportante no había perspectivas de obtener beneficios para compensar bases imponibles negativas se operó de la forma descrita. Esto es, las bases imponibles negativas en forma de créditos -inexistentes en el momento de la aportación- son transferidas a la recurrente en la que sí existían perspectivas de obtención de beneficios, generando una pérdida compensable mediante la dotación de la provisión por insolvencias. Inferencia, se reitera, que no ha sido desvirtuada.

La precedente conclusión nos conduce a no estimar que mediante el empleo de la vía de la dotación de la amortización de un fondo de comercio se consiga una finalidad elusiva traspasando un menor volumen de operaciones en el aportante a la recurrente para generar bases imponibles negativas.

Asimismo, a los efectos de la anulación de la liquidación practicada argumenta la parte recurrente la existencia de una mala praxis por parte de la entidad auditora de las cuentas de la sociedad HYSA, no ofreciendo en su informe una imagen fiel, ni detectando la existencia de irregularidades contables atribuibles al Director General y a la Dirección financiera. Por tanto, sostiene que la cuestión ha de ser analizada a la luz de la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de fecha 30 de septiembre de 2005, rec. 542/2014, en la que se declaró la responsabilidad de la auditoría, por negligencia en la auditoría de cuentas de la empresa, pese a acreditarse manipulaciones contables, añadiendo que a la auditora se le impuso una sanción grave por parte del ICAC del Ministerio de Economía.

Como sostiene el TEAC, criterio que asumimos, no puede accederse a lo pretendido, por cuanto la premisa es una incorrecta actuación precedente, y tales argumentos no adquieren virtualidad suficiente para actuar como una causa excluyente de la regularización practicada. Así, como señala el TEAC, " no existe norma contable ni fiscal, ni criterio administrativo o doctrinal que acoja el tratamiento dado por la interesada a los saldos de clientes, imputando directamente como menor base imponible el valor de las correcciones procedentes sobre los elementos patrimoniales adquiridos a través de la aportación no dineraria de rama de actividad."

Es más, podemos añadir que GYA no ha demandado a la auditora como tercero perjudicado, ni la sociedad que suscribió el otro 50% del capital. Pues aparte de la responsabilidad contractual que es la dirimida en la sentencia, como ésta misma aclara, existe " una responsabilidad extracontractual (artículo 1902 y siguientes del CC) cuando se reclame por terceros que puedan haber resultado perjudicados por la incorrecta auditoría."

El responsable de las irregularidades contables era el Director General, que causó baja voluntaria en fecha 16 de enero de 2009, quien admitió que " desde hace más de quince años...se ha seguido un criterio contablebasado en el momento del pago y no en el momento de devengo...", evidenciándose que el fraude diseñado para engañar al auditor ya se reveló por aquel en una carta. Y recordemos que en 2006 GYA fue constituida con un capital social de 60.000 euros suscritos en su totalidad por HYSA.

No obstante, lo realmente relevante, extremo que se extrae de la referida sentencia, es que la pericial practicada en el seno de dicho procedimiento concluye que las incorrecciones "... se hubieran podido detectar fácilmente con la simple comprobación de las cuentas de los clientes, la circulación de los mismos recibida y otros trabajos alternativos...", deduciendo una mala praxis de la auditora.

Por tanto, en cualquier caso, cualquier incorrección contable era detectable "fácilmente", por lo que resulta llano que un somero análisis de la contabilidad de HYSA, -examen que debe preceder en cualquier proceso de aportación no dineraria a los efectos de comprobar la realidad de lo que va a ser objeto de aportación, de negociación y de valoración de los bienes a aportar-, habría anudado idénticas conclusiones.

Es más, el socio único de GYA adoptó la decisión de aumentar capital social en fecha 29 de junio de 2009, siendo interpuesta denuncia ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en fecha 22 de junio de 2009 contra la auditora, dato que no puede soslayarse (FD 3º de la sentencia de la AP de Madrid).

Referir por último que la propia sentencia invocada considera " la contribución causal de la demandante a través de las decisiones de su Director General, contribución relevante que hemos fijado en un 50%", identificando tres datos esenciales que se extraen de las definiciones que extracta en materia de responsabilidad civil del auditor de cuentas: " Las cuentas no las elaboran los auditores, sino los administradores de la sociedad los auditores se basan en los datos que les facilitan los citados administradores y, por último, el informe de auditoría expresa una opinión técnica."

Razones las expuestas que conducen a la desestimación de los motivos y a la íntegra confirmación del acuerdo de liquidación en los términos que se extraen del recurso de reposición que confirma la regularización en el particular referido a la deducción fiscal practicada por el obligado tributario en su autoliquidación en concepto de

pérdidas derivadas de saldos de clientes que formaban parte del patrimonio adquirido en virtud de la aportación no dineraria y que fueron dados de baja por la recurrente con posterioridad a la aportación.

Quinto. Sobre el Acuerdo Sancionador .

En síntesis, se postula la ausencia de culpabilidad con fundamento en las diferencias interpretativas existentes respecto a la deducción del gasto correspondiente a las pérdidas incurridas al verificarse que las cuentas de clientes relacionados con los mismos no iban a ser cobradas, así como en la sentencia de la Audiencia Provincial reseñada, la ausencia de ocultación de hechos, y la ausencia de perjuicio para la Administración. Esto es, refiere que la cuestión ofrece " tres aproximaciones posibles (deducción directa, deducción como deterioro de fondo de comercio, amortización fiscal del fondo de comercio), lo que evidenciaría que la conducta no merece reproche sancionador por cuanto la complejidad de su tratamiento muestra la ausencia de culpabilidad de mi representada.", tal y como se resume en el escrito de conclusiones.

Respecto a la motivación de la culpabilidad, debemos comenzar por exponer la doctrina del Alto Tribunal sobre dicha cuestión. Procede traer a colación las SSTs de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010, FJ 4º), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012, FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010, FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010, FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009, FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009, FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC3437/2010, FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011, FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009, FJ 3º) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009, FJ 4º), que constituyen Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada, si bien, procedemos a transcribir, en el particular referido al motivo recursivo objeto de examen jurisdiccional lo expuesto por nuestro Alto Tribunal en la STS de 15 de marzo de 2017, RC 1080/2016, en cuyo FJ 2, respecto de la motivación de la culpabilidad de una sanción, declara:

"2. La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A. El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B. La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C. Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D. Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010 , "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción

de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E. Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

(...)

La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora."

Debemos partir, a la vista de lo expuesto en el fundamento de derecho anterior, que la concurrencia del elemento objeto ha quedado acreditada, por tanto, la confirmación de la regularización fija definitivamente los hechos y sus consecuencias jurídicas, por lo que queda acreditado el presupuesto necesario de la concurrencia del elemento objetivo. Así pues, habrá de examinarse si existe motivación sobre la culpabilidad y si existe una interpretación razonable de las normas.

Como decíamos no puede acogerse la deducción de una partida de 1.309.579,59 euros aplicada como gasto por la recurrente, en concepto de saldos de clientes adquiridos en virtud de la misma operación de aportación no dineraria, respecto de los cuales se ha revelado que carecen de valor de realización.

Esta cuestión referida a la culpabilidad aparece razonada en el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, de 13 de marzo de 2013, pudiendo resumirse, tal y como efectúa la resolución desestimatoria del recurso de reposición frente a la sanción, en los siguientes motivos:

(i) Dado que ese ajuste negativo sobre la base imponible cuya procedencia no se admite por la inspección se corresponde con el valor razonable inicialmente atribuido a determinados saldos deudores que se han revelado inexistentes o con valor de realización nulo, siendo invariable el coste de la combinación de negocios, resulta que la diferencia entre el valor razonable de los activos recibidos (excluyendo tales saldos de clientes) y los pasivos asumidos es superior a la inicialmente cifrada, lo que o bien determina un mayor valor del fondo de comercio o bien corresponde a otro elemento intangible no identificado expresamente.

(ii) No existe norma alguna, contable ni fiscal, que ampare el tratamiento dispensado fiscalmente por el obligado a las rectificaciones sobre los saldos de clientes realizadas con posterioridad a la combinación de negocios, imputando directamente como menor base imponible el valor de las correcciones procedentes sobre los elementos patrimoniales adquiridos a través de la aportación no dineraria de rama de actividad, ni tampoco se apela a criterio administrativo o doctrinal alguno, ni se aporta justificación razonable más que la falta de deducibilidad del gasto en sede tanto de la transmitente como la adquirente, de manera que no existe interpretación ni fundamento legal alguno que pudiese avalar una conducta del obligado claramente contraria a las normas aplicables, que ha dado lugar a la indebida acreditación de una parte sustancial de la base imponible negativa declarada; y sin que de ningún otro modo quepa apreciar, la concurrencia de ninguna otra circunstancia que pudiera justificar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte del obligado tributario.

A mayor abundamiento, tras remitirse en cuanto a los motivos de oposición frente a la sanción relacionados directamente con la regularización al " apartado Quinto de los fundamentos de derecho de dicho acuerdo", la resolución del recurso de reposición, contiene la siguiente motivación específica respecto a la concurrencia de la culpabilidad:

" Así, entre otras consideraciones, se pone de manifiesto en la resolución del recurso contra la liquidación, que no es admisible que la entidad aportante de 8.000.000 euros en metálico desconociese que entre los activos adquiridos se encuentran saldos de clientes que no son en realidad créditos exigibles de clientes y que carecen de valor de realización, y que tal circunstancia se ponga de manifiesto súbitamente una vez consumada la operación de aportación no dineraria; que la entidad adquirente de la mitad del negocio había de ser necesariamente consciente del valor real de su adquisición, de tal suerte que si estaba dispuesta a pagar un importante exceso sobre los valores contables de los elementos patrimoniales adquiridos es porque considera existen elementos intangibles no registrados en contabilidad aptos para contribuir a generar ingresos en el futuro y como tales susceptibles de valoración económica; y que ya en el momento de la adquisición el valor real de los saldos de clientes era nulo, y no se correspondía con verdaderos créditos susceptibles de realización, lo que determinaría un mayor importe del fondo de comercio, pero sin que sea admisible que se ha producido una depreciación del mismo tras su adquisición, pues ello no obedece a circunstancias acaecidas con posterioridad a la estimación de su valor y afloración contable

del mismo, sino a circunstancias ya existentes -son que quepa racionalmente aceptar que eran desconocidas- en el momento de fijarse la contraprestación por la adquisición de la mitad del negocio.

Expuesto lo anterior, procede también realizar una valoración de las explicaciones ofrecidas por el obligado en su recurso como justificación de su proceder desde la óptica del principio de culpabilidad, toda vez que en definitiva el recurrente mediante ellas viene a argumentar su pretensión de haber actuado con arreglo a una interpretación razonable de la norma que le exoneraría de responsabilidad por infracción tributaria.

En este punto, cabe comenzar recordando que los consabidos abonos en cuentas de clientes deducidos como gasto por el obligado no proceden de partidas a cobrar que devienen de dudoso o imposible cobro, sino de devoluciones o descuentos aplicados por la empresa, que bien sea por error u omisión, bien por política de dividendos u otros motivos, no habían sido objeto de registro contable en la aportante; lo que hace virtualmente inverosímil el argumento del obligado en el sentido de que la compañía solo pudo comprobar la realidad de lo alegado por los clientes en relación con los cargos referidos tras la operación de aportación no dineraria (no en vano la aportante de la que tales saldos proceden sigue controlando el 50% del capital de la receptora).

Por otra parte, en cuanto al argumento insistentemente expuesto por el recurrente en el sentido de que de aceptarse su argumentación no existirá perjuicio económico para la Administración pues, al final, el importe de los cargos será deducible, bien directamente, bien como un mayor fondo de comercio que es objeto de deterioro irreversible o alimentación, ha de quedar claramente establecido que, aún siendo tales partidas en realidad un elemento intangible que cumpliendo los requisitos legales podría dar lugar a un gasto fiscal mediante el ajuste extracontable correspondiente, y siendo inaceptable que se haya producido un deterioro del mismo por su valor total como el obligado pretende, no es irrelevante a efectos punitivos el tratamiento dado por la empresa a tales partidas, pues como mínimo ha adelantado la deducción del gasto al imputar la totalidad del mismo a la cuenta de pérdidas y ganancias en el mismo año de su adquisición en lugar de deducirlo proporcionalmente a lo largo de un periodo de veinte años, que lo que habría procedido de tratarlo como fondo de comercio.

Además de lo anterior, la deducción del gasto referido por parte de la adquirente, en lugar de por la transmitente en cuyo activo lucían los saldos de clientes traspasados, supone también la obtención de una ventaja adicional, cual es la generación de un crédito fiscal susceptible de ser compensado inmediatamente por la sociedad que adquiere el negocio y en la que, por tanto, es más probable que se obtengan beneficios; en lugar de por la entidad transmitente que al traspasar el negocio queda, en principio, como una entidad de mera tenencia de participaciones.

No nos encontramos, pues, ante un caso de pago de sobreprecio sobre el valor contable de un negocio, en el que sorpresivamente se descubre tras la adquisición que el sobreprecio satisfecho es muy superior al estimado sin que exista causa que justifique ese mayor pago; sino ante un caso en el que se satisface un sobreprecio calculado en función del valor global que se atribuye al negocio adquirido, que excede del valor contable de la participación suscrita, cuyo registro contable tiene lugar parcialmente como mayor valor de saldos de clientes adquiridos (aún cuando los mismos ya en ese momento carecen de valor) para posteriormente darse de baja (abonarse) con cargo a resultados en lugar de imputarse a intangibles.

Esa anticipación del gasto ha supuesto la acreditación de una base negativa, susceptible de ser compensada en ejercicios futuros, muy superior a la base comprobada, pudiendo entenderse, por las circunstancias concurrentes, que el obligado actuó de forma voluntaria y consciente con la intención de generar un crédito de impuesto susceptible de realización tan pronto como existiesen beneficios suficientes para la compensación de esa base negativa.

Y a esa apreciación sobre la concurrencia de culpabilidad no puede ser ajena la dimensión de las entidades intervinientes y el volumen de la operación de combinación de negocios, sin duda estudiada y planificada meticulosamente por expertos profesionales y precedida de un exhaustivo análisis patrimonial y financiero tendente a determinar el desembolso que el nuevo socio estaría dispuesto a realizar para la adquisición de la mitad del negocio, teniendo en cuenta el valor real de su patrimonio y las expectativas de rentabilidad estimadas; todo lo cual lleva a concluir, tal y como se expone en el acuerdo de liquidación, que resulte inverosímil que la entidad adquirente no conociese que las partidas de activo registradas como saldos de clientes no eran verdaderas cuentas a cobrar ni tenían valor alguno de realización, de tal suerte que la contraprestación satisfecha ya hubo necesariamente de tener en cuenta y por tanto el exceso satisfecho sobre el valor real del patrimonio adquirido son elementos intangibles basados en la capacidad del negocio adquirido para producir beneficios en el futuro."

Por su parte, el TEARA profundiza en la motivación estimando que " las negociaciones propias previas a la realización de una aportación no dineraria y su valoración, junto a la actitud pasiva del reclamante al no hacer uso de las facultades del artículo 39 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de capital exigiendo la responsabilidad propia del aportante no dinerario, y aceptar con naturalidad lo que, en su posición, constituye un deterioro de los créditos recibidos con la aportación no dineraria, nos llevan a considerar la concurrencia de culpabilidad en su conducta, pues no ha puesto el cuidado que le era exigible, intentando la obtención de una ventaja fiscal indebida."

Y el TEAC incide, a esos efectos, en que la recurrente ha adelantado la deducción de gastos al imputar la totalidad del mismo a la cuenta de pérdidas y ganancias en el mismo año de su adquisición en lugar de deducirlo

proporcionalmente a lo largo de un periodo de veinte años, que es lo que habría procedido de tratarlo como fondo de comercio. Descartando, asimismo, que aunque el Instituto de Auditoria de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como la Audiencia Provincial de Madrid reconozcan que la contabilidad no reflejaba una imagen fiel de la situación financiera y del patrimonio no existe constancia de que una de las irregularidades " fuese la relativa al saldo de clientes".

En definitiva, en el acuerdo sancionador y en la resolución que desestima el recurso de reposición frente al mismo, se reflejan todos los elementos que justifican la imposición de la sanción concretándose la conducta del sujeto pasivo y motivando pormenorizadamente el elemento subjetivo, con especial mención a las puntualizaciones que va efectuando con motivo de las alegaciones del propio recurrente. Por tanto, existe una motivación específica e individualizada del elemento subjetivo.

Razones las expuestas que conducen a la desestimación del presente recurso.

Sexto. *Sobre las costas.*

De cuanto antecede se deduce la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, por lo que las costas, a tenor del artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, han de imponerse a la parte demandante.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente,

FALLO

1) Que debemos **DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad **GRUPO YBARRA ALIMENTACIÓN SL**, representada por el Procurador **D. FRANCISCO GARCÍA CRESPO**, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 16 de enero de 2018, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de fecha 16 de diciembre de 2016, relativa a las reclamaciones nº NUM000 y NUM001 promovidas respectivamente contra la estimación parcial del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Andalucía, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, y contra desestimación del recurso de reposición interpuesto frente a la sanción tributaria correlativa impuesta por el mencionado impuesto y periodo, a que las presentes actuaciones se contraen, que confirmamos en todos sus extremos por ser ajustadas a Derecho.

2) Con imposición de costas a la parte recurrente.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Rafael Molina Yeste 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.