

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/consolidación fiscal. Obligaciones formales. Procedimientos tributarios. Procedimiento de inspección. Documentación. Actas. Actas de disconformidad. Tramitación. La discrepancia está, desde la perspectiva formal, en el incumplimiento por la Inspección del procedimiento que para la comprobación de las entidades dependientes establece el art. 195 del RD 1065/2007 (RGAT) en cuanto que la Inspección no ha realizado a cerca de estas entidades dependientes actuaciones de comprobación, no ha extendido la Diligencia de consolidación, ni incorporado al expediente de la entidad dominante y del Grupo, habiendo solicitado la acreditación del registro contable de tales gastos y, en su caso, del ajuste extracontable positivo a efectos de la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades dependientes a la entidad dominante, no recayendo sobre ésta obligación de acreditar tales gastos en cuanto que las entidades dependientes mantienen su condición de obligados tributarios -art. 65.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS)- y que la información obtenida por la Inspección del representante persona física, designado por la entidad dominante no lo ha sido de forma válida y eficaz -art. 112 del RD 1065/2007 (RGAT).

Pues bien, el art. 195 del RD 1065/2007 (RGAT) regula las especialidades de la comprobación de estas entidades. En el presente caso, las especialidades que tal artículo establece referidas a la comprobación e investigación por la Inspección de «Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal» han sido cumplidas por lo que se refiere a la comprobación de las obligaciones tributarias de la entidad dominante y de las obligaciones tributarias del grupo fiscal objeto del mismo, en cuanto que se inició un único procedimiento de inspección, por Comunicación dirigida a aquélla en su doble condición de obligado tributario de sus propias obligaciones -tanto por IS como por otras obligaciones tributarias- y de representante del grupo fiscal para comprobación de las obligaciones de éste.

Es cierto que el citado art. 195 del RD 1065/2007 (RGAT) establece que «como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal» y en cada entidad dependiente que sea objeto de inspección se desarrollará un único procedimiento de inspección que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del IS y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento, e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen de consolidación fiscal, procedimiento este caracterizado por sus especialidades reguladas en el citado artículo y referidas a la interrupción de la prescripción, al cómputo del plazo de duración y a la documentación y la terminación del procedimiento.

Respecto de la tramitación de la Diligencia de consolidación la especialidad consiste en su incorporación a otro procedimiento, esto es, el seguido con la entidad dominante y del grupo fiscal, y así lo señala el citado art. 195 del RD 1065/2007 (RGAT) en su apdo. 5.

Resulta pues evidente que la especialidad de la comprobación de las entidades dependientes integrantes de un grupo fiscal que tribute en régimen de consolidación fiscal, es o pivota sobre el «conocimiento» de la entidad representante del mismo, en este caso la dominante, en cuanto la Ley configura como sujeto pasivo del IS al Grupo fiscal.

Siendo el Grupo fiscal el sujeto pasivo del IS en el régimen especial de consolidación fiscal se regula la figura del representante de aquel Grupo fiscal, al carecer éste de personalidad jurídica, recayendo esa representación, por disposición legal, en la sociedad dominante. De ahí que, también siendo el representante del Grupo la sociedad dominante, recaiga sobre ella, en su condición de tal, la obligación de presentar la correcta y completa declaración-liquidación del Grupo fiscal y, por tanto, de todas las entidades que conforman el mismo y, de no ser así, puedan imponerse a éste representante -la sociedad dominante- las correspondientes sanciones si se aprecia en su actuar el correspondiente requisito de culpabilidad.

Dicho esto, no es vicio invalidante el hecho de que regularizaciones de las que tiene conocimiento la dominante no se hayan incorporado a la Diligencia A04 incoada a una dominada que seguía formando parte del Grupo cuando actuaba la Inspección, y respecto de la que de manera individual no se realizaron actuaciones, sino que se le requirió documentación a la dominante como representante del Grupo, regularizaciones que sí han sido incluidas en la regularización practicada al Grupo. **(Criterio 1 de 2)**

Base imponible. Comprobación de valores. Métodos de comprobación. Tasación pericial contradictoria. Por último, añadir que no procede la tasación pericial contradictoria cuando la Inspección

no basa su regularización en ningún «valor comprobado administrativamente» sino que lo que solicita al contribuyente es que pruebe la pérdida declarada en una operación. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 12, 14, 15, 16, 19, 42, 64, 65, 67, 71, 77, 78, 82, 86, 131, 133 y 143.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 13, 18, 19, 55, 56, 75, 120 y 131 y Disp. Trans. 14ª.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 57, 68, 89, 103, 105, 106, 148, 153, 156, 157, 181, 189, 195 y 217.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 87, 96, 111, 112, 122, 173, 176, 178, 183, 188 y 195.
Ley 39/2015 (LPAC), art. 35.
Constitución Española, arts. 24 y 106.
Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 74, 77, 306, 390 y 392.
RD 1514/2007 (PGC).

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA
FECHA: 25 de enero de 2022

PROCEDIMIENTO: 00-08099-2019
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: **XZ, S.A.** - NIF ...
REPRESENTANTE: ... - NIF ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económico administrativa interpuesta contra el acto administrativo de liquidación nº de referencia **A23-...2** dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 2 de octubre de 2019, referente al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades - régimen de consolidación fiscal - de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015, derivado de acta A02 y número de referencia **...2** e importe de ... **euros** (Cuota ... e Intereses de Demora ...).

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 26/11/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación económico administrativa interpuesta en 28/10/2019 contra el acto administrativo de liquidación nº de referencia **A23-...2** dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 2 de octubre de 2019, referente al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades - régimen de consolidación fiscal de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015 derivado de acta A02 y número de referencia nº. **...2** e importe de ... **euros** (cuota ... e Intereses de Demora ...)

Segundo.

Con fecha 3 de octubre de 2019, **se notificó** al interesado (notificación electrónica por acceso en la sede electrónica de la AEAT al contenido del acto objeto de notificación) **Acuerdo de liquidación** de 2 de octubre de 2019 relativo al Impuesto sobre Sociedades - régimen de consolidación fiscal - de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015, derivado de acta de disconformidad A02 y número de referencia: **...2**, complementada por Informe ampliatorio, suscritos en fecha 13 de noviembre de 2018, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

1º.- Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación **se iniciaron** mediante Comunicación de inicio notificada el **4 de julio de 2017** (notificación electrónica por acceso al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas de la AEAT) a la entidad **XZ, S.A.**, Sociedad Dominante del Grupo Fiscal **.../98**, en su condición de representante del mismo, por los siguientes conceptos y periodos:

CONCEPTOS	PERIODOS
-----------	----------

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (régimen de consolidación fiscal)	2012 a 2015
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	06/2013 a 12/2015
RETENCION/INGRESO A CTA. RTOS. TRABAJO/PROFESIONAL	06/2013 a 12/2015
RETENCIONES/INGRESOS A CUENTA.CAPITAL MOBILIARIO	06/2013 a 12/2015
RETENCIONES/INGRESOS A CTA. ARRENDAMIENTOS INMOBIL	06/2013 a 12/2015
RETENCIONES A CTA. IMPOSICION NO RESIDENTES	06/2013 a 12/2015

La **extensión** de las actuaciones inspectoras ha sido la siguiente: según la Comunicación de inicio, las actuaciones de comprobación e investigación tienen carácter **general**, de acuerdo con los artículos 148 de la Ley 58/2003 y 178.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/200, de 27 de julio (en adelante RGAT).

Dichos conceptos y periodos han sido regularizados conforme al detalle de actas de conformidad (modelo A01) y de disconformidad (A02) formalizadas en fechas de 8 y 13 de noviembre de 2018 (sólo las de IS) y actos de liquidación que se indican a continuación, haciéndose constar igualmente detalle del recurso o reclamación interpuesto:

CONCEPTOS	PERIODOS	Acta	Liquidación	Reclamación
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (régimen de consolidación fiscal)	2012 a 2015	A01-...0 (por operaciones con entidades vinculadas)	14 de noviembre de 2018	
		A01-...6 (otras regularizaciones)	14 de noviembre de 2018	
		A02-...3 (precios de transferencia)	2 de octubre de 2019	6606/2019
		A02-...2 (resto de elementos de la obligación tributaria)	2 de octubre de 2019	8099/2019
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	06/2013 a 12/2015	A01-...30	14 de noviembre de 2018	
		A02-...4	2 de octubre de 2019	6595/2019
RETENCION/INGRESO A CTA. RTOS. TRABAJO/PROFESIONAL	06/2013 a 12/2015	A01-...86		
RETENCIONES/INGRESOS A CUENTA.CAPITAL MOBILIARIO	06/2013 a 12/2015	A01-...04		
RETENCIONES/INGRESOS A CTA. ARRENDAMIENTOS INMOBIL	06/2013 a 12/2015	A01-...3		
RETENCIONES A CTA. IMPOSICION NO RESIDENTES	06/2013 a 12/2015	A01-...5		

2º.- En el curso de las actuaciones con la entidad Dominante XZ, S.A. se han extendido **22 diligencias**, desde la primera en fecha 19/07/2017 hasta la última en fecha 8/11/2018.

Con la Entidad dependiente TW SL con NIF ... se han extendido **15 diligencias**, desde la primera en fecha 28/11/2017 hasta la última en fecha 18/10/2018, según detalle que consta en diligencia de consolidación nº **A04 ...6** de fecha 6 de noviembre de 2018, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 98.3.g) del RGAT, que consta en el expediente.

3º.- A lo largo de las actuaciones inspectoras ha actuado como **representante** de la entidad **XZ, S.A.**, Sociedad Dominante del Grupo Fiscal **.../98**, Don ..., con número de identificación fiscal ..., como representante autorizado en virtud de lo establecido en la Escritura de Elevación a Público de Acuerdos Sociales otorgada por D. ..., Notario del Ilustre Colegio Notarial de ..., con nº ...de su protocolo, en fecha 04/12/2014.

4º.- En el **cómputo del plazo de duración** de las mismas, regulado en el artículo 150 de la LGT según consta en el Fundamento de derecho Segundo.- "*Cómputo del plazo de duración de las actuaciones*", del acto de liquidación, debe atenderse a las siguientes circunstancias: el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 150 LGT en el apartado 1.b) 1º y 2º, concurriendo ambas circunstancias establecidas al ser la cifra anual de negocios del obligado tributario en todos los ejercicios objeto de comprobación superior a ... **euros**, importe requerido para la auditoría obligatoria de sus cuentas ex artículos 257 y 263 del texto refundido de la Ley Sociedades de Capital, en su redacción aplicable "*ratione tempore*" y por estar integrado el obligado tributario en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal, el grupo fiscal **.../98**, objeto de la presente comprobación inspectora.

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

6º.- La entidad **XZ, S.A.** había presentado con anterioridad al inicio de actuaciones inspectoras **autoliquidaciones modelo 220** por el Impuesto sobre Sociedades - régimen de consolidación fiscal - en su condición de sociedad dominante y representante del Grupo Fiscal **.../98**, de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015, solicitando y obteniendo devoluciones según detalle que consta en Antecedente de Hecho Segundo, páginas 5 y ss del Acto de liquidación.

El grupo .../98, durante los ejercicios objeto de comprobación, estuvo formado por las sociedades dependientes que se detallan en Antecedente de Hecho Segundo, páginas 2 y ss del Acto de liquidación, y, entre ellas, **TW SL.**, con NIF ..., Entidad a la que se ha formalizado diligencia de consolidación nº **A04 ...6**, de fecha 6 de noviembre de 2018, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 98.3.g) del RGAT, que consta en el expediente.

7º.- Con fechas de 16 y 23 de octubre de 2018, según detalle de las Diligencias nº19 y nº 20 punto 2º. el actuario puso en conocimiento de la entidad la apertura del **trámite de audiencia**.

En Diligencia nº 20 punto 2º consta:

<<2º.- Con fecha 16 de octubre pasado se puso de manifiesto el expediente a **XZ** como entidad dominante del Grupo **.../98**, **sin incluir en el mismo las actuaciones de comprobación con la entidad TW** que forma parte también del Grupo **.../98** en calidad de dependiente.

En el día de hoy, se pone nuevamente de manifiesto el expediente rectificando la omisión anterior>>.

La entidad presentó en fechas 25 y 26 de octubre, y 7 de noviembre de 2018, según consta en el acta, documentación que fue tenida en cuenta en la elaboración de la propuesta de regularización (Antecedente de Hecho Quinto).

<<Con fecha 25 de octubre de 2018 se aportó documentación en relación con:

- los vehículos automóviles utilizados por los empleados,
- facturas recibidas de la entidad SAP y facturas emitidas a entidades del **grupo XZ** en relación con el mantenimiento de Licencias SAP.

Con fecha 26 de octubre de 2018, mediante correo electrónico, se aportó documentación en relación con:

- reversión del apunte contable de 2014 del derivado de ...,
- venta de las acciones de ...,
- reversión del deterioro de las acciones de ...,
- información sobre los valores de determinados vehículos.

Con fecha 7 de noviembre de 2018, mediante varios correos electrónicos, se aportó documentación en relación con:

- la deducción por doble imposición,
- la deducción por investigación y desarrollo e investigación tecnológica,

- deducciones por reinversión.

Toda esta documentación fue tenida en cuenta en la elaboración de la propuesta de regularización>>.

El actuario incoó a la entidad las **actas** citadas anteriormente, en fechas de 8 y 13 de noviembre de 2018, en esta última sólo las de IS, al haberse aplazado para estas (Diligencia nº 22, de fecha 8 de noviembre de 2018, punto 1º y 2º) la fecha de formalización fijada en Diligencia nº 20 punto 4º por razón de la aportación de documentación relativa a las deducciones de cuota aplicadas y pendientes en los periodos comprobados.

8º.- Los hechos con trascendencia tributaria objeto de regularización por el Impuesto sobre Sociedades - Régimen de consolidación fiscal- de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015 fueron documentados en sendas actas de conformidad (A01-...0, por operaciones con entidades vinculadas y A01-...6, relativa a otras regularizaciones) y en sendas actas de disconformidad (A02-...3, relativa a precios de transferencia, y A02-...2, relativa al resto de elementos de la obligación tributaria) al desagregarse por razón de las operaciones vinculadas regularizadas y los demás elementos de la obligación tributaria (artículo 21.1 del RIS- Real Decreto 1777/2004 y el artículo 19.1 del RIS- Real Decreto 634/2015) y la conformidad o disconformidad manifestada por la Entidad a la propuesta de regularización formulada por la Inspección (artículos 101,4b) LGT y 190 RGAT), según detalle que se expresa en el Antecedente de Hecho Primero y Tercero del Acto de liquidación .

En el acta de disconformidad **A02-...2**, por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015 relativa al resto de elementos de la obligación tributaria, de la que trae causa el Acuerdo de liquidación objeto de esta reclamación, la Inspección propone regularizar las declaraciones liquidaciones modelo 220 por el Impuesto sobre Sociedades - régimen de consolidación fiscal - de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015 presentadas por la Entidad **XZ, S.A.** en su condición de sociedad dominante y representante del Grupo Fiscal **.../98** por los siguientes motivos (Antecedente de Hecho Cuarto) :

1) En la entidad XZ, S.A., NIF ...: incrementar la base imponible, por razón de los 7 motivos que se indican :

<<C.1.- Intereses de demora contabilizados en XZ.

En el ejercicio 2012 en la cuenta contable ... "Int. deudas con terceros" se recogen en el asiento número ... las liquidaciones por varios impuestos por el concepto de intereses de demora de varias actas giradas en el año 2012 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en una comprobación inspectora. El importe de los intereses de demora recogidos en esta cuenta y ejercicio es de ... euros (diligencia 15, fichero petición 4).

En el ejercicio 2014, cuenta contable ... "Intereses actas IS" se recogen en los asientos números ..., ... y ... las liquidaciones por varios impuestos por el concepto de intereses de demora de varias actas giradas en el año 2014 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en una comprobación inspectora. El importe de los intereses de demora recogidos en esta cuenta y ejercicio es de ... euros. Este importe corresponde a la participación de XZ, S.A. en la distribución de las liquidaciones giradas a las distintas entidades integrantes del Grupo Fiscal .../98 (diligencia 9, fichero 3).

También en el ejercicio 2014, cuenta contable ... "Gastos operativos actas IAE" se recogen en el asiento número ... los intereses por unas actas de IAE por importe de ... euros.

C.2.- Regularización saldos año 2012.

En visita de fecha 6 de noviembre de 2017 (diligencia 4) se solicitó la "justificación documental, con el detalle de los bienes y servicios a que corresponden, del asiento contable número ... del ejercicio 2012, referido a Axy".

El asiento recoge un gasto por importe de ... euros, debe de la cuenta contable ... OTROS INGRESOS EXTRAORDINARIOS.

Para la justificación de dicho asiento se aportan (diligencia 5, ficheros justificación documental asientos) cuatro facturas de fechas 28-10-2005, 23-3-2006, 5-7-2007 y 18-9-2008 por el concepto de provisión de fondos honorarios profesionales, cada una de ellas por un importe de base ... euros, con el IVA y la retención por IRPF correspondiente.

En cuanto a las facturas de los años 2005, 2006 y 2007 han transcurrido más de cuatro años desde la fecha de emisión hasta el año 2012 en que se contabilizan las mismas. No así la factura del año 2008.

Por esta circunstancia, se considera gasto no deducible por importe conjunto de ... euros (art 19.3 del TRLIS).

C.3.- Ajuste al resultado contable por la amortización del fondo de comercio financiero en la adquisición de la entidad QR INC. (PAÍS_1).

En fecha 1 de septiembre de 2004 se produce la adquisición por parte de XZ de la entidad QR INC. (PAÍS_1).

En el ejercicio 2006 se produce la venta del 25% de la participación en QR a las sociedades NP, S.A. (con domicilio en PAÍS_2) y QM, S.A. (con domicilio en PAÍS_3), ambas filiales de QR, INC. (domiciliada en los PAÍS_1).

En cada uno de los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015 XZ, S.A. declara una disminución en base imponible por importe de ... euros, por amortización del fondo de comercio financiero de QR INC., correspondiente al 1% de ... euros, fondo de comercio financiero generado por la adquisición de la sociedad matriz.

La sociedad **XZ** aplica la amortización fiscal del art. 12.5 TRLIS y Disposición Transitoria decimocuarta de la Ley 27/2014 como corrección valorativa.

La sociedad **XZ, SA** es la sociedad dominante del Grupo Fiscal .../98, pero en dicho grupo Fiscal no figura como dominada ni **QR, INC.**, (domiciliada en **PAÍS_1**), ni las sociedades **NP, S.A.** (con domicilio en **PAÍS_2**) ni **QM, S.A.** (con domicilio en **PAÍS_3**). La inspección actuaría entiende, a partir de la contestación vinculante a la consulta V2245-06 de la DGT, que la corrección de valor regulada en el artículo 12.5 del TRLIS debe revertir cuando no concurren las circunstancias que la motivaron, lo que sucede al transmitirse el elemento patrimonial (o una parte de él) que determinó en su momento tal corrección.

Asimismo, el artículo 12.5 se remite al Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas consolidadas. Hay que entender que, si las participaciones se enajenan a sociedades que forman parte del grupo fiscal, la situación posterior a la venta, en cuanto a la titularidad de las participaciones, es la misma que antes, es decir el propietario es el propio grupo fiscal.

En el presente caso, dado que el 25% de las acciones de **QR** fueron transmitidas a sociedades que no tributan en régimen de consolidación fiscal con el grupo **XZ** y que, además, están domiciliadas en el extranjero, entiende a inspección actuaría que no procede la aplicación de la amortización del fondo de comercio financiero en la misma proporción de la venta de acciones, por lo que propone como correcta, en cada uno de los periodos 2012, 2013, 2014 y 2015 la disminución en base imponible en un importe de ... **euros**, en lugar de ... **euros**, como consecuencia de la venta del citado 25%. Debe aumentarse, por tanto, la base imponible declarada en ... **euros** en cada uno de estos ejercicios>>.

C.4.- Retribución de los administradores-Regularización propuesta no confirmada por la Oficina Técnica en el acto de liquidación

<<C.5.- IVA sectores diferenciados

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en esta comprobación inspectora, se ha propuesto la regularización de las declaraciones presentadas por este impuesto en los años 2013, 2014 y 2015 en relación con las cuotas deducidas por servicios de informática y servicios de asesoramiento en la compra de acciones u otros activos, en el siguiente sentido, conforme consta en el acta de disconformidad **A02 n° ...4**:

"**XZ** realiza en los ejercicios en comprobación las siguientes actividades (diligencia 13.4):

- Refacturación de servicios a las filiales.
- Prestación de servicios informáticos a las filiales.
- Alquiler de locales.
- Alquiler de pisos.
- Servicios relacionados con la gestión de marcas.
- Cobro de royalties.
- Venta de cebada.
- Operaciones con valores (acciones).
- Servicios financieros y refacturación de seguros.

Las actividades de venta de cebada y operaciones con valores no se realizan en todos los ejercicios, aunque dicha situación no condiciona el análisis que se va a realizar.

Esto determina, según el artículo 9 de la Ley 37/1992, del IVA, la existencia de dos sectores diferenciados:

- Un sector, que la entidad denomina principal, que englobaría a todas las actividades, excepto la de servicios financieros, refacturación de seguros y, en su caso, operaciones con valores.
- Un sector, que la entidad denomina secundario, integrado por los servicios financieros, refacturación de seguros y, en su caso, operaciones con valores.

El régimen de deducción de las cuotas soportadas que aplica la entidad en su declaración de IVA es el de sectores diferenciados, según artículo 101 de la Ley 37/1992, del IVA.

La cifra de prorrateo calculada por el sujeto pasivo para las adquisiciones de bienes y servicios para su utilización en común en ambos sectores diferenciados de actividad, que la entidad denomina sector común, en los años a los que se extiende la comprobación de las declaraciones de IVA, es la siguiente:

- Año 2013: 87%
- Año 2014: 87%
- Año 2015: 92%

Cálculos de la prorrata con los que la Inspección está de acuerdo.

(...;) la controversia se centra en dos aspectos:

1º. La inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios que la entidad denomina TI (Informática) en el sector principal o considerar que dichos bienes y servicios se utilizan tanto en el sector primario como en el secundario y, por tanto, incluirlas en el denominado sector común.

2º. La inclusión de las cuotas de IVA soportadas en los servicios de asesoramiento para la adquisición de acciones de sociedades que forman parte del grupo y en los servicios de asesoramiento para la compra de los activos de ... por parte de ..., en ..., en los denominados sector secundario, en el que se encuentran las operaciones con valores, o en el común. La diferencia no es baladí, ya que, si incluyen en el sector secundario, la prorrata de deducción sería cero, y si se incluyen en el sector común del 87 al 92 %, según los ejercicios.

En relación con el primero de ellos, le entidad señala que ha seguido los mismos criterios de asignación que ya empleaba en los ejercicios 2008-2011, ejercicios que fueron revisados y que no fueron objeto de ningún acta o ajuste relacionado con ese aspecto.

Como ya se ha señalado, en la comprobación anterior no se verificó que el sistema SAP ni el resto de los bienes y servicios incluidos en el apartado informática (TI) se utilizara de forma exclusiva en el sector diferenciado denominado principal. Por ello, no se propuso ningún ajuste, pero parece evidente, que un sistema de gestión integral, como el que se analiza, no puede ser utilizado exclusivamente para gestionar una parte de la actividad de la empresa y no para toda ella. Evidencia que no se destruye por la documentación aportada por XZ, fundamentalmente facturas recibidas, a petición concreta de esta Inspección.

El que se utilice en mayor medida en el denominado sector principal, como parece también evidente que así debe ser, ya tiene su reflejo en la aplicación del porcentaje de deducción común, ya que el refacturarse buena parte de los mismos, implica que el porcentaje de deducción común sea más elevado por tratarse de operaciones que generan el derecho a deducir.

En relación con el segundo de ellos, es decir, sector en que deben incluirse las cuotas de IVA soportadas en servicios de asesoramiento para la adquisición de acciones de empresas del grupo o de activos por una empresa del grupo, la entidad se apoya para incluirlas en el sector, que ella ha denominado común, en dos sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante STJUE, en otra sentencia de la Audiencia Nacional y en una resolución del TEAC aportadas en diligencia número 19, y en otra STJUE de 17 de octubre de 2018 (C-249/17, caso Ryanair Ltd), citada verbalmente por la entidad.

Este asunto ha sido tratado en numerosas ocasiones, tanto por la jurisprudencia comunitaria como por la española.

El primer problema a resolver era si estas operaciones realizadas por la entidad holding constituyen una actividad económica o no para quien las realiza. Esta pregunta ha sido resuelta afirmativamente por toda la jurisprudencia, ya que a las sentencias y resoluciones aportadas por la entidad se podrían añadir la C-77/01, de 29 de abril de 2004, caso EDP, la C-29/08, de 29 de octubre de 2009, caso ABSKF, la C-496-11, de 6 de septiembre de 2012, caso PAÍS_4 Telecom, etc.

Una vez resuelta afirmativamente esta cuestión, el segundo problema, sobre el que se dirime la controversia, es en qué sector deben incluirse las cuotas de IVA soportadas por la sociedad en los servicios anteriormente citados. (...;)

A petición concreta de la Inspección, la entidad aporta detalle por proveedor y ejercicio de la base imponible y el IVA soportado, determinadas facturas solicitadas, pero no justifica documentalmente la asignación al sector común de las cuotas de IVA soportadas en los servicios de asesoramiento para la adquisición de acciones de sociedades que forman parte del grupo y en los servicios de asesoramiento para la compra de determinados activos.

Esta Inspección, como no puede ser de otra forma, coincide con el criterio de del Tribunal Supremo en que estos gastos no pueden encuadrarse en la actividad económica de la entidad, que se concentra en el apoyo a las filiales y en la prestación de servicios financieros, pues NO existe un vínculo directo entre los gastos soportados y el CONJUNTO de la actividad empresarial.

Para poder encuadrarse en el denominado sector común debe existir una relación directa e inmediata entre los gastos relacionados con los servicios por los que se ha soportado IVA y TODAS las actividades económicas del sujeto pasivo. Podría atenderse a si estos gastos pueden incluirse en el precio de las acciones adquiridas o si forman parte del precio de las operaciones relativas a las actividades económicas del sujeto pasivo en su conjunto.

Por todo ello, no puede aceptarse su inclusión en el denominado sector común, sino que deben incluirse en el denominado sector secundario, por lo que las cuotas soportadas no pueden considerarse deducibles por ser cero la prorrata de deducción de dicho sector. (...;)"

Como resumen de lo anterior, la propuesta de regularización que se ha realizado es la menor deducción del IVA soportado en los siguientes importes:

- Por servicios informáticos recibidos:

o AÑO 2013 ... euros.

- o AÑO 2014 ... **euros**.
- o AÑOS 2015 ... **euros**.

- Por servicios de asesoramiento en la adquisición de acciones u otros activos:

- o AÑO 2013 ... **euros**.
- o AÑO 2014 ... **euros**.
- o AÑOS 2015 ... **euros**

A juicio de la inspección actuaria, **estas cantidades en la medida que no se admite su deducción como IVA soportado en las declaraciones de IVA de esos ejercicios, a resultas de la resolución de disconformidad planteada por el contribuyente, tienen la consideración de más gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades de esos ejercicios.**

C.6.- Deterioro marcas **GH**

Con fecha 30 de marzo de 2011 **XZ** compra a **JK S.L.** unipersonal la marca **GH** (diligencia 5, fichero marcas **GH**) por un importe de ... de **euros**.

En el ejercicio 2012 dota un deterioro de esta marca por importe de ... **euros**.

En visita de fecha 26 de junio de 2018 se solicita la siguiente documentación (diligencia 14):

"-Valoración detallada (documento due diligence o cualquier otro documento) de las marcas **GH** y **W** previo a la formalización de la compra de las mismas.

- Justificación documental del valor razonable, de los costes de venta y del valor en uso de las marcas **GH** y **W**,

- en el momento de la compra.

- a fecha de 1 de enero de 2012.

- a 31 de diciembre de cada año en comprobación.

-Justificación documental de los indicios, causas, hechos o cualquier otra circunstancia que origine el cambio de valor razonable o del valor en uso de las marcas **GH** y **W** a:

- a fecha de 1 de enero de 2012.

- a 31 de diciembre de cada año en comprobación.

-Justificación documental de los datos tenidos en cuenta y cálculos realizados para determinar los ingresos por la cesión de las marcas **GH** y **W** en los ejercicios en comprobación".

Se aportan las siguientes explicaciones en diligencia 15:

Petición nº 6: Valoración detallada de las marcas GH y W.

No existe una valoración detallada de las marcas **GH** y **W** previa a la formalización de la compra de las mismas, puesto que el vendedor, **PPQ S.A.**, era un tercero no vinculado con **XZ**, **S.A.**

Peticiones 7 Y 8: Justificación documental valor razonable marcas GH y W e indicios, causas o hechos que originen un cambio de valor razonable:

La justificación documental sobre el valor razonable de las marcas y los cambios que afectan al mismo son los Informes emitidos por ...I entregados en la visita nº 9 con fecha 22 de marzo de 2018.

Petición nº 9: Justificación documental de los datos tenidos en cuenta y cálculos realizados para determinar los ingresos por la cesión de las marcas GH y W.

Los royalties por cesión del derecho de uso de las marcas **GH** y **W** se calculan sobre las ventas netas de productos bajo dichas marcas que realizan las filiales cesionarias, tal y como se recoge en los **TTVs** de cesión de uso ya aportados en el curso de la presente revisión (28 de noviembre de 2017). La cifra de las ventas netas sobre las cuales se aplica el porcentaje de royalty que figura en los **TTVs** es facilitada por la filial cesionaria.

Respecto de la explicación de que no se realizó valoración previa a la compra al tratarse de un tercero independiente, la Inspección actuaria señala lo siguiente:

- En Actas del Consejo de Administración de fechas 30 de noviembre de 2010 y 28 de febrero de 2011 se habla de la adquisición de la marca **GH** y de la realización de la due diligence para adquirir el negocio ... de ...

- En diligencia 10.2, en relación con otros requerimientos de la Inspección, se aportan informes de valoración para la adquisición de otras participaciones o negocios por parte de **XZ** a terceros independientes.

En diligencia 10 de fecha 22 de marzo de 2018 se ha aportado la valoración de la marca **GH** al final de cada ejercicio en comprobación. La valoración se basa únicamente en función de uso de la marca.

Respecto de la valoración según el uso de la marca, se basa en las ventas netas, sin tener en cuenta, que no se deben descontar la publicidad, promociones y gastos financieros que, según el **TTV** de cesión de marca entre **XZ** y **CCD** de fecha 1 de abril de 2011, corresponden a **CCD** (diligencia 5, fichero **GH**).

No se aporta justificación documental en las distintas fechas solicitadas:

- del valor razonable de la misma.
- de los costes de venta.
- de los indicios, causas, hechos o cualquier otra circunstancia que origine el cambio de valor razonable o del valor en uso.

Según el Plan General de Contabilidad se producirá una pérdida por deterioro de un elemento cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

Al no tener ambos valores no se puede comparar y, por tanto, dotar el deterioro, además de que en el valor en uso no se han tenido en cuenta los mayores royalties a los tenidos en cuenta a cobrar por **XZ**, según lo argumentado en párrafos anteriores.

Por ello, se propone en el acta de referencia incrementar la base imponible en el ejercicio 2012 en ... por este concepto (art 10.3 del TRLIS y de la LIS).

C.7.- Pagos realizados en ejecución de las sentencias .../2012 de ... de 2012 y la .../2013 de ... de 2013, ambas del Juzgado Central de lo Penal y ejecutoria .../12 del Juzgado de Ejecuciones nº ., en procesos relativos a la defraudación de la cuota láctea

La tasa láctea es un recurso comunitario para controlar la producción de leche y corresponde a aquellos ganaderos que sobrepasan el cupo de producción asignado. No obstante, la configuración de la obligación determina que el primer comprador sea sustituto del contribuyente y obligado al ingreso de la misma, por tanto, la empresa láctea compradora es la que debe abonar la tasa láctea al Fondo Español de Garantía Agraria (FEGA en adelante) y repercutirla a los ganaderos. Su naturaleza es la de una exacción parafiscal.

Se llevaron a cabo actuaciones penales que se referían a la creación de sociedades pantalla que aparecían formalmente como compradoras de leche a los ganaderos, que luego vendían a las industrias lácteas, y no abonaban la tasa láctea. Las industrias lácteas, al aparecer formalmente como segundo comprador, ya no estaban obligadas a abonar la tasa láctea al FEGA. Se condenó a las personas físicas que intervinieron en el fraude y, además, las industrias lácteas debieron hacer frente a la responsabilidad civil por las tasas defraudadas e intereses.

Las cantidades fijadas en las sentencias se establecieron conforme a los términos del acuerdo alcanzado con las representaciones del Estado Español y de la Comisión Europea, siendo entregadas al Fondo Español de Garantía Agraria como encargado de la gestión, control y recaudación de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos, en virtud de lo establecido en el Real Decreto 754/2005, por el que se regula el régimen de la tasa láctea.

Los importes que, en principio, **XZP** debía ingresar en el Fondo Español de Garantía Agraria a fecha 2-6-2012, y que ingresó, fueron los siguientes, según anexo I del acuerdo de 29 de junio de 2012 entre **PG SL**, **DDF SA** y **XZ, S.A.** (diligencia 6.6, Juicio ... Prov. aplicada 2012):

a) ... **euros** con el concepto "Tasa láctea campañas 1997-1998 a 2005-2006, diligencias previas .../02-Central Instrucción nº ...", (se aporta también certificado del FEGA respecto a esta cantidad, en el que se indica que dicha cantidad incluye intereses de demora y que estas cantidades no son repercutibles a los ganaderos - diligencia 8.4-).

b) ... **euros** con el concepto "Tasa láctea campañas 2001-2002 y 2002-2003 diligencias previas .../06-Central Instrucción nº ...".

c) ... **euros** con el concepto "Tasa 1999-2000, Juicio Oral ...-08-Penal ... - Ejecutoria .../12-Juzgado Ejecuciones nº ...".

El conjunto de esas tres cantidades asciende a la cifra total de ... **euros**.

Con fecha ... de ... la mercantil **DDF SA** adquirió el negocio lácteo de **XZ, S.A.**

En virtud de lo dispuesto en la cláusula 8.3.VI y en el anexo 13 del **TTV** de ... de ..., **XZ** mantuvo la dirección procesal de las causas penales referenciadas en los párrafos anteriores.

Con fecha 29 de junio de 2012, una vez concluidos los procedimientos penales anteriores **PG SL**, **DDF SA** y **XZ, S.A.** llegan a un acuerdo para determinar la cantidad que debe pagar, en virtud del acuerdo de compra, **XZ** al **DDF** de los ... **euros** indicados anteriormente, estableciéndose en la cantidad de ... **euros**, más otros ... **euros** como indemnización (diligencia 6.6 Juicio ... Prov. aplicada 2012).

Además de las cantidades anteriores, **XZ** llega a un acuerdo, con fecha 4 de julio de 2012, con un empleado de **PG** para que este preste su conformidad con el escrito de acusación para poner fin de forma definitiva a las

causas penales seguidas en diligencias previas .../02 -Juzgado Central de Instrucción nº ...- y diligencias previas .../06 -Juzgado Central de Instrucción nº ...-, referidas a la tasa láctea (diligencia 6.6 Juicio ... Prov. aplicada 2012). La cantidad que satisface **XZ** en virtud de este acuerdo es de ... **euros**.

Por otro lado, **XZ**, al mantener la dirección procesal de estos litigios, realiza un encargo profesional, junto con otras empresas lácteas, con fecha 11 de octubre de 2011 a varios abogados para que se encarguen de todas las actuaciones tanto procesales como de otro tipo en relación con las diligencias previas anteriores (diligencia 8.5). En este encargo profesional se pacta la retribución a satisfacer a los profesionales en función de las sentencias que se dicten.

Como retribución por este encargo profesional, **XZ**, satisface la cantidad de ... **euros**.

En resumen, lo satisfecho por **XZ** en relación con la tasa láctea (diligencias previas .../02, diligencias previas .../06 y Juicio Oral ...-08-Penal ...-Ejecutoria .../12) ha sido lo siguiente:

- Al **DDF** ... **euros**.
- A empleado **PG** ... **euros**.
- Abogados y costas ... **euros**.
- TOTAL ... **euros**.

XZ tenía dotada una provisión a 1 de enero de 2012 para hacer frente a estas responsabilidades en la cuenta contable ... **GARANTIA LITIGIOS VTA PG** por importe de ... **euros**, que fue gasto en ejercicios anteriores. Al ser las sentencias firmes en el ejercicio 2012, mediante asientos contables números ... y ... de este año, revierte y lleva a resultados la diferencia entre la provisión dotada por ... **euros** y los pagos que realiza por importe de ... **euros**, es decir ... **euros**.

Los importes a satisfacer al Fondo Español de Garantía Agraria, según certificaciones de este organismo a fecha 10-07-2012, han sido ingresados e incluyen intereses calculados a 30-06-2012.

En las mismas se refleja que dichas cantidades no son repercutibles a los ganaderos (diligencia 8.4).

La inspección señala que, de acuerdo con el art. 14.1.c) del TRLIS, no son deducibles en la determinación de la base imponible:

"c) las multas y sanciones penales y administrativas ...;"

Se considera, por tanto, que en la medida en que derivan de un comportamiento ilícito voluntario, no constituyen gasto necesario para la obtención de ingresos.

Hay que tener en cuenta que la tasa láctea tiene carácter de exacción parafiscal, como así ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas sentencias, entre ellas, de 28-04-2004, 2-12-2005 y 10-04-2008.

Como se refleja en las Diligencias Previas 206/2002 del Juzgado de Instrucción nº 5 referida anteriormente en cuanto a la regulación de la Tasa suplementaria:

"...; El Reglamento CEE 804/68, modificado por Reglamento 856/84 y Reglamento 857/84 introdujo en la Organización Común de Mercados de Leche y Productos Lácteos, el régimen de la denominada "cuota láctea" con la finalidad de contener el exceso de producción y lograr el equilibrio entre la oferta y la demanda en el mercado de la leche y productos lácteos.

La Comunidad Europea estableció y asignó a cada uno de los Estados miembros unas cantidades globales, que determinan el máximo anual de leche o equivalentes lácteos que los ganaderos/productores de cada Estado pueden vender.

Cada Estado miembro establece las "cantidades de referencia" o cuotas individuales de producción para sus ganaderos/productores de leche.

El Reglamento CEE 3950/92 así como el Reglamento 1788/2003 que derogó el anterior, establecen la denominada "tasa suplementaria" fijada en el 115% del precio indicativo de la leche, con cargo a los productores de leche de vaca por las cantidades de leche o equivalente de leche que se entreguen a un comprador o se vendan directamente y que sobrepasen las cantidades de referencia fijadas.

Esta "tasa" tiene naturaleza presupuestaria. El Reglamento 1290/2005 sobre financiación de política agraria común recoge la tasa láctea como ingreso específico cuyo importe se abona al presupuesto comunitario.

La configuración de la obligación comunitaria determina que sea el primer comprador sustituto del sujeto pasivo y obligado al ingreso de la tasa láctea."

En el marco normativo español, las obligaciones comunitarias fueron desarrolladas por RD 1486/98.

Es decir, el primer comprador, funciona respecto de la cuota láctea como sustituto del sujeto pasivo con obligación de retener al ganadero productor.

La responsabilidad civil a la que hizo frente la entidad se corresponde con los importes defraudados en concepto de cuota de la tasa láctea y los correspondientes intereses de demora. Ninguno de estos conceptos es

deducible en el Impuesto sobre Sociedades: el primero, la cuota, dado que, tal y como establece la normativa, se trata de un supuesto en el que la empresa láctea actúa como sustituto del contribuyente, siendo contribuyente el ganadero, al cual debe repercutirse la referida tasa láctea. Si la entidad hubiese actuado conforme a lo estipulado en la normativa, debería haber ingresado la tasa en el FEGA y realizado su repercusión a los ganaderos y, por tanto, tal exacción parafiscal en ningún caso hubiera constituido un gasto deducible para la entidad en el Impuesto sobre Sociedades. Es evidente que, si en el caso de haber cumplido correctamente sus obligaciones los importes satisfechos al FEGA no hubieran sido fiscalmente deducibles, tampoco pueden serlo cuando dicho ingreso deriva de la obligación de responder por su incumplimiento.

En cuanto al segundo, los intereses por la misma razón, dado que derivan de un incumplimiento no deducible fiscalmente.

La tasa láctea no representa un gasto para dichas industrias, sino un derecho de crédito, como manifiesta la DGT en las consultas V572-2009 y V0080-2010, entre otras.

Las industrias actúan respecto del ganadero/productor como el empresario respecto del empleado en relación a las retenciones del trabajo.

En el caso de **PG**, y por asunción **XZ**, ésta ha satisfecho los importes señalados anteriormente como consecuencia de haber sido declarada como responsable subsidiaria de forma solidaria, según consta en Diligencias previas y Sentencia del Juzgado Central de lo Penal referidas anteriormente.

La DGT, en consulta vinculante 905-2005, y con relación a un supuesto de sustituto del contribuyente señala lo siguiente:

" A la entidad consultante le han levantado actas de inspección, regularizando las cuotas derivadas de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no ingresadas, debido a diferencias en los tipos aplicados. La consultante ha suscrito dichas actas en conformidad y las ha abonado junto con las sanciones. Sin embargo, no ha modificado las nóminas de los trabajadores ni ha repercutido a los mismos las diferencias de retención. Ha contabilizado dichas diferencias de retención como gastos extraordinarios de ejercicios anteriores.

Se plantea si puede considerarse gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades la cuota derivada de las retenciones a cuenta de IRPF no ingresadas, regularizadas por la inspección, no repercutida a los trabajadores y contabilizada como gasto extraordinario de ejercicios anteriores"

Contestación:

"...;la cuota pagada por la consultante **no representa una partida de gasto** sino un derecho de crédito para la sociedad, por lo que su importe no será deducible de la Base Imponible.

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

La Sentencia de la Audiencia Nacional .../2006, de fecha .../2006, señala en relación con la figura del sustituto del contribuyente, lo siguiente:

"a) Improcedencia de deducir la cantidad abonada en concepto de pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos en la transmisión de una parcela, por ser el recurrente adquirente en dicha operación y, por tanto, sustituto del contribuyente que podía repetir contra el sujeto pasivo...;"

La inspección se refiere, también, a la consulta vinculante 2525/05, que aborda específicamente el tema de la tasa láctea y su tratamiento fiscal, y a la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, concluyendo lo siguiente:

- Respecto de lo pactado y pagado al **DDF**, la responsabilidad civil a la que hizo frente la entidad se corresponde con los importes defraudados en concepto de cuota de la tasa láctea y los correspondientes intereses de demora. Ninguno de estos conceptos es deducible en el Impuesto sobre Sociedades: el primero, la cuota, dado que tal y como establece la normativa, se trata de un supuesto en el que la empresa láctea actúa como sustituto del contribuyente, siendo contribuyente el ganadero, al cual debe repercutirse la referida tasa láctea.

Si la entidad hubiese actuado conforme a lo estipulado en la normativa, debería haber ingresado la tasa en el FEGA y realizado su repercusión a los ganaderos y, por tanto, tal exacción parafiscal en ningún caso hubiera constituido un gasto deducible para la entidad en el Impuesto sobre Sociedades. Es evidente que, si en el caso de haber cumplido correctamente sus obligaciones los importes satisfechos al FEGA no hubieran sido fiscalmente deducibles, tampoco pueden serlo cuando dicho ingreso deriva de la obligación de responder por su incumplimiento.

Deben satisfacerla los ganaderos, y a estos debería haberse repercutido la misma.

- Respecto de lo pactado y satisfecho al empleado de **PG**, entiende que es una indemnización por asumir una condena que la sentencia fija de forma personal y no corresponde a **XZ** asumir dicho gasto. No está correlacionado con los ingresos.

- Respecto de lo pactado y satisfecho a los abogados que representaron a **XZ** en los procesos penales anteriormente descritos, tiene correlación con las condenas, tanto respecto de la tasa láctea y responsabilidad civil de la misma, como respecto de las condenas personales en las sentencias. Deberían satisfacerla los ganaderos y las personas sobre las que se atribuía una responsabilidad penal y a estos debería haberse repercutido la misma>>

2) En la entidad TW SL, NIF ..., incrementar la base imponible por razón de los 3 motivos que se indican según detalle del apartado 4, letra A, subapartado A.3, y letra B, subapartados B.4, B.11 y B.9, y apartado 5 (disconformidad con las conclusiones del apartado manifestando que aportara alegaciones al acta de disconformidad que se instruya a la sociedad dominante) de la diligencia de consolidación nº **A04 ...6**, de fecha 6 de noviembre de 2018, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 98.3.g) del RGAT, que consta en el expediente.

<<A.1.- Retribuciones al Consejo de Administración

De acuerdo con la documentación que consta en el expediente (Escritura de fecha 17/03/2008 y Escritura de fecha 09/08/2014, Diligencia 1), D. **Bqx**, NIF ..., tenía la condición de Administrador solidario en **TW SL**, en los ejercicios en comprobación hasta el día 27 de mayo de 2014, en que se inscribió en el Registro Mercantil la decisión tomada por el socio único de esta empresa en fecha 29 de abril de 2014, elevada a escritura pública con fecha 9 de mayo de 2014 (diligencia 1 fichero escritura constitución, estatutos y cargos). A la vista de los poderes que ostentó en la entidad, se ha de considerar que sus funciones lo eran en su calidad de administrador, siendo por tanto una relación de carácter mercantil.

Según el artículo 15 de los estatutos de la sociedad, vigente en los ejercicios en comprobación, el cargo de administrador es gratuito. La redacción de este artículo 15 se recoge en la escritura de fecha 11 de noviembre de 2011, que eleva a público los acuerdos de la Junta General de fecha 2 de noviembre de 2011, quedando redactado de la siguiente forma: "El Cargo de Administrador es Gratuito. No obstante, si alguno de los administradores prestase a la sociedad servicios por cargos para los que hubiese sido nombrado o por trabajos profesionales o de cualquier otra índole que en la misma realice la remuneración que por este concepto reciba lo será en función del trabajo que desarrolle con arreglo a la legislación mercantil o laboral ordinaria."

Entre las facultades que puede ejercer de forma solidaria se cita, tiene poder para "Planificar, organizar, dirigir y controlar la marcha de la sociedad y de todas sus actividades, centros de trabajo e instalaciones, dando cuenta a la Presidencia del Consejo de Administración y proponiendo las modificaciones que considere conveniente introducir en la organización social".

De forma mancomunada puede, entre otros poderes, "comprar, vender, permutar, sustituir, ceder, gravar y enajenar por cualquier título toda clase de bienes, incluso inmuebles y participaciones sociales, así como prestar avales a sociedades filiales o a terceros. Concurrir a la fundación de otras sociedades y adquirir acciones o participaciones sociales, aceptar y designar cargos en otras sociedades y entidades".

Por citar alguna facultad más, de entre las recogidas en la escritura de otorgamiento de poderes, cabe citar la "representación de la sociedad ante terceros y en toda clase de Juntas Administrativas, Cámaras, Comisiones de cualquier tipo o índole, Comités, etc...; en todos los grados o instancias tanto españoles como extranjeros, o designar a la persona que en nombre de la sociedad deba ostentar la indicada representación...".

Además, D. **Bqx** tenía la categoría de responsable del área Comercial y de Marketing de **TW** (diligencia 2.1) La inspección señaló que se habían satisfecho retribuciones a D. **Bqx** por los importes y conceptos que se indican, a continuación (diligencia 4, ficheros 3 y 4):

Administrador hasta 27-5-14 (fecha de registro de la escritura de cese)

.....

A.2.- Deterioro de inmuebles.

La entidad tiene contabilizado en la cuenta ... "Inversión en Terrenos y Bienes Naturales" determinados terrenos en los ejercicios en comprobación.

En los ejercicios en comprobación ha dotado los siguientes deterioros contables:

- En el año 2013, correspondiente a una finca de **LOCALIDAD-1** ... euros.

- En el año 2014, correspondiente a otras fincas (diligencia 3 fichero 7), ... euros, según el siguiente detalle:

o Finca **LOCALIDAD-2** ... euros.

o Finca **LOCALIDAD-3** ... euros.

o Finca **LOCALIDAD-4** ... euros.

o Finca **LOCALIDAD-5** ... euros.

o Finca **LOCALIDAD-6** ... euros.

- o Finca **LOCALIDAD-7** ... euros.
- o Finca **LOCALIDAD-8** ... euros.

Por otro lado, ha aplicado un ajuste negativo al resultado contable en el ejercicio 2014 por importe de ... euros por deterioro correspondientes a unos terrenos de **LOCALIDAD-3** (... euros) y **LOCALIDAD-4** (... euros), que la entidad dotó contablemente en el año 2010, y que en la comprobación inspectora de ese año la Inspección propuso su regularización (diligencia **A04** número de referencia ...5 de consolidación de fecha 6 de mayo de 2014).

Según el Plan General de Contabilidad se producirá una pérdida por deterioro de una inversión inmobiliaria cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

En relación con la documentación aportada por el obligado tributario:

- a) Respecto de la finca de **LOCALIDAD-1** no aporta ninguna documentación relativa al deterioro.
- b) En cuanto al resto de las fincas:

- En general para todas las fincas:

o En ninguna de ellas se compara el valor razonable menos los costes de venta con el valor en uso en el ejercicio 2014 en que se dota el deterioro.

o No se ha hecho una comparación del valor razonable menos los costes de venta con el valor en uso en el resto de los ejercicios en comprobación, ni siquiera en el 2015, año siguiente a la dotación del deterioro para comprobar si ha habido reversión del mismo.

o No se han justificado los indicios, causas, hechos o cualquier otra circunstancia que origine el cambio de valor razonable o del valor en uso.

o No se han justificado los comparables, formulas, tasas de actualización y otros datos tenidos en cuenta para el cálculo del valor razonable, de los costes de venta y del valor en uso de cada uno de los inmuebles.

- Además, y según las fincas:

§ Finca **LOCALIDAD-2**: no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de edificios en el suelo urbano. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-3**: en la valoración de las fincas no se realiza según el tipo de cultivo, sino que se aplica una media. Los comparables que se utilizan son de municipios distintos de donde están situadas las fincas.

§ Finca **LOCALIDAD-4**: en los comparables utilizados para el suelo urbano ninguno es de **LOCALIDAD-4**. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-5**: no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de edificios. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-6**: no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de edificios. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-7**: no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de edificios. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-8**: no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de una vivienda. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de la vivienda futura es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

De acuerdo con lo indicado, la Inspección actuaria entiende que no está justificados ni la dotación del deterioro, ni los ajustes realizados y, por tanto, propone incrementar la base imponible (artículo 10.3 del TRLIS y 10.3 de la LIS):

- En el ejercicio 2013 en ...8 euros, ya considerado en otra acta a la que presta su conformidad el contribuyente con la regularización por este concepto y año.
- En el año 2014 por el deterioro contable en ... euros y por los ajustes realizados al resultado contable en ... euros.

A.3.-Intereses de demora resultantes de liquidaciones tributarias.

En el **ejercicio 2015 TW** recibe una liquidación de intereses de demora de la Generalitat Valenciana por el concepto de Transmisiones **Patrimoniales por un TTV de compraventa de negocio** por importe de ... euros (diligencia 11.10), abarcando el periodo de liquidación de estos intereses desde **22 de octubre de 2011 hasta el día 24 de junio de 2015**, según el siguiente desglose:

- Años 2011 a 2014 ... euros.
- Año 2015 ... euros.
- o Total ... euros,

Recogiéndose contablemente en el asiento número ... del ejercicio 2015, cuenta contable ... **"Intereses Deudas Otras Empresas"**.

Por otro lado, en el **ejercicio 2014** en la **cuenta contable 669108 "Gastos financieros Actas 2014"** se recoge en diversos asientos la liquidación en el año 2014 por el concepto de intereses de demora de **varias actas giradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en una comprobación inspectora**. El importe de los intereses de demora recogidos en esta cuenta y ejercicio es de 318.402 euros

3) En relación con sociedades integrantes del grupo fiscal como dependientes, excluida TW SL (letra B), incrementar la base imponible del periodo **2104**, por razón de Intereses de demora resultantes de liquidaciones tributarias derivadas de Actas de Inspección, donde se regularizaron incumplimientos tributarios de los Conceptos de IS, IRPF e IVA periodos 2008 a 2011 :

<<Mediante correo electrónico de fecha 4 de septiembre de 2018 se solicitó a **XZ**

"Justificación documental de la contabilización de las actas de inspección instruidas por la Agencia Tributaria en el ejercicio 2014 en las sociedades, con excepción de la entidad matriz y de la entidad **TW**, que integran el grupo de consolidación fiscal de **XZ, S.A.**, y justificación documental de los posibles ajustes fiscales referidos a dichas actas" (diligencia 16).

Se aporta documentación en relación con dicha solicitud en visita de fecha 11 de septiembre de 2018 (diligencia 16.8) en la que figura como cantidad correspondiente a los intereses de demora las siguientes cantidades según las entidades que se indican:

- T ... euros.
- TR ... euros.
- FFG ... euros.
- RRS ... euros.
- VVW ... euros.
- KKL ... euros.
- NNP ... euros.
- Total ... euros

Este importe corresponde a la participación de las entidades indicadas en la distribución de las liquidaciones giradas a las distintas entidades integrantes del Grupo Fiscal .../98 en el año 2014 por la actuación comprobadora de la Agencia Tributaria.

No se ha aportado justificación documental de los posibles ajustes fiscales realizados en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Estos gastos por el concepto de intereses de demora, derivados de actuaciones de comprobación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no tienen la consideración de deducibles en el Impuesto sobre Sociedades según criterio reiterado del Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de fecha 7 de mayo de 2015 (R.G. 1967/2012), en la que se recogen los argumentos utilizados por el Tribunal Supremo en Sentencia de ... de 2010 (rec. .../2004):

- Por no tratarse de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos, gasto no correlacionado con los ingresos.
- Por no admitirse que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley.

9º.- Como consecuencia de lo anterior, presentó la Entidad con fecha 14 de diciembre de 2018 , tras solicitar y obtener ampliación por 7 días del plazo de alegaciones, **escrito de alegaciones** en el tramite posterior a la formalización de las Actas de disconformidad, según detalle del Antecedente de Hecho Séptimo del Acto de liquidación.

En fecha 25 de julio de 2019 se dictó **Acuerdo de rectificación** de la propuesta contenida en el acta **A02** nº ...2, notificado al obligado tributario el 26 de julio de 2019 según detalle del Antecedente de Hecho Octavo y Noveno, siendo tres los motivos de rectificación referidos a:

error aritmético en la suma de los ajustes practicados en el ejercicio 2012,
determinación de las retribuciones del Sr. **Bqx** como administrador de **TW SL** por razón de la rectificación de su cuantificación en Acto de liquidación derivado del Acta de disconformidad por el concepto Retenciones/Ingreso a cuenta rendimientos del trabajo/profesional, periodos 10/2013 a 12/2015 , a la entidad dependiente **TW SL** y rectificación del Acta previa **A02-...3** de IS periodos 2012 , 2013, 2014 y 2015 donde se propone regularizar, únicamente, determinadas operaciones vinculadas.

Como consecuencia de lo anterior, presentó la Entidad con fecha con fecha 31 de julio de 2019, sendos escritos de alegaciones (asiento registral ... y ...) idénticos y relativos al Acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta previa **A02** nº ...3, relativa a operaciones vinculadas.

En fecha 2 de octubre de 2018, y estimadas parcialmente tales alegaciones según detalle de los Fundamentos de Derecho Tercero.- "Cuestiones que plantea el expediente", Cuarto.- "De los ajustes propuestos en la entidad **TW, SL**", Quinto.- "Ajustes propuestos en relación con sociedades integrantes del grupo fiscal como dependientes excluida **TW, SL**" y Sexto.- "Ajustes propuestos en relación con **XZ, SA**"., se dicta Acuerdo de liquidación referente al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015 confirmando las propuestas de regularización contenidas en el Acuerdo de Rectificación de la propuesta contenida en el Acta **A02-...2** salvo:

Según Fundamento de Derecho Séptimo. - "Resumen de la regularización":

el incremento en el ejercicio 2015 de **TW** por interés de demora
el incremento en los ejercicios 2012, 2013 , 2014 y 2015 de **XZ, S.A.**, por retribución de administradores , y

Según Fundamento de Derecho Noveno. - "Intereses de demora":

el computo de la fecha final tomada en consideración para la practica de la liquidación de interés de demora (fecha en que se dicta el presente Acuerdo de liquidación), practicándose las siguientes Liquidaciones (según Fundamento de Derecho Octavo.- "Liquidación"), calificadas de provisionales (según Fundamento de Derecho Noveno.- "Carácter de la liquidación") por los dos motivos que se indican.

Octavo. - Liquidación

	EJERCICIO 2012	EJERCICIO 2013	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2015
Suma BI individ grupo antes compen
Total otras correcciones
Base imponible previa del grupo
Base imp grupo antes comp
Compensa BI neg grupo ejer anteriores				
BASE IMPONIBLE GRUPO
Tipo de gravamen

Cuota íntegra	...	...	...	...
deducción doble imposi.		...		...
Cuota ínt. ajust. positiva	...	...	...	...
Deducciones	...	...	...	...
Cuota líquida positiva	...	...	...	...
Retenciones e ing. a cuenta/ pagos a cuenta participaciones IIC	...	...	...	...
Abono deducciones IDI				....
Cuota del ejercicio	...	...	...	...
Pagos fracc y cuotas imp.	...	...	...	...
Cuota diferencial	...	...	...	..
Líquido a ingresar o dev.	...	...	...	...
Autoliquidación	...	...	...	...
acta A01-...0	...	...	...	...
Cuota acta A01-...6	...	...	...	...
Cuota Acuerdo A23-...3	...	...	...	...
CUOTA	...	...	...	...

Como consecuencia de las rectificaciones operadas sobre la propuesta contenida en el acta, se ha modificado el importe de deducciones aplicadas. En aquella se decía:

"En esta acta se aplica deducción por reinversión por importe de ... **euros**, quedando pendiente para ejercicios futuros, después de esta acta los siguientes importes:

A 31 de diciembre de 2012 ... **euros**.

A 31 de diciembre de 2013 ... **euros**.

A 31 de diciembre de 2014 ... **euros**.

A 31 de diciembre de 2015 ... **euros**".

Como consecuencia de las liquidaciones dictadas en el presente acuerdo, el detalle de la deducción por reinversión aplicada y pendiente de aplicación es el siguiente:

Deducción por Reinversión	Inicio periodo	Generada	Aplicada	Pendiente
2012
2013
2014
2015

Además, tal y como se hizo constar en el acta de referencia:

"No hay bases imponibles pendientes de compensación para ejercicios futuros a 31 de diciembre de 2015.

La deducción por doble imposición internacional comprobada del ejercicio 2015, una vez minorada la deducción pendiente declarada por importe de ... **euros** en la cantidad de ... **euros** y que queda pendiente para ejercicios futuros, es de ...**euros**.

La deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica pendiente de aplicar a 31-12- 2015 es la siguiente:

- Correspondiente al año 2012: ... **euros** generada por **TW** y ... generada por **RRS**. Total pendiente de aplicar ... **euros**.
- Correspondiente al año 2013: ... **euros** generada por **TW**.
- Correspondiente al año 2014, no queda deducción pendiente de aplicar.
- Correspondiente al año 2015: ... **euros** de investigación y desarrollo y ... **euros** por innovación tecnológica, total ... **euros** generada por **TW**, y ... **euros** generadas por **RRS**. Total generadas en 2015 pendientes de aplicar a 31-12-2015 ... **euros**".

Noveno. - Carácter de la liquidación

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 190 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente liquidación tiene la consideración de provisional **respecto del fondo de comercio financiero indirecto puesto de manifiesto con ocasión de la adquisición, en el ejercicio 204, del 100 % del capital social de la entidad QR Inc, en tanto en cuanto la Decisión (UE) 2015/314 de la Comisión, de 15 de octubre de 2014, relativa a la ayuda estatal SA 35550 (2013/C), ordena la recuperación de los ajustes practicados en virtud del artículo 12.5 del TRLIS por adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes.**

Asimismo, la liquidación que se dicta tiene carácter provisional **porque existen elementos de la obligación tributaria determinados en función de los correspondientes a otras obligaciones (el Impuesto sobre el Valor Añadido) comprobados mediante liquidación no firme.** A este respecto, cabe indicar que **este día se ha dictado el acuerdo de liquidación A23 n.º 4, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos impositivos comprendidos desde junio de 2013 hasta diciembre de 2015.**

Calificación de la conducta de la Entidad

Respecto a la **calificación de la conducta de la Entidad** en el acta de disconformidad formalizada consta (página 53):

<<En base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión del actuario abajo firmante, **NO** existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al entenderse por la Inspección que el obligado tributario ha realizado una interpretación razonable de la norma y sin que se aprecie ánimo de dolo en la conducta del mismo>>.

Dicho Acuerdo fue puesto a disposición a la Entidad en fecha 2 de octubre de 2018 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, siendo notificados por acceso al día siguiente

Tercero.

Con fecha 28 de octubre de 2019 el interesado interpuso la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central (RG 00/8099/2019) al amparo del 226 y siguientes LGT frente a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades -Régimen de consolidación fiscal- de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015 manifestando su disconformidad y solicitando "*preceptiva puesta de manifiesto del expediente administrativo con el ofrecimiento de plazo de un mes para formular las oportunas alegaciones*".

El interesado, tras notificarse con fecha 20 de febrero de 2020 el tramite de puesta de manifiesto (artículo 236 LGT), presenta escrito de alegaciones en fecha 31 de marzo de 2020 en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a la liquidación recurrida, solicitando su anulación:

PRIMERO.-	Deducibilidad de la remuneración de uno de los miembros del Consejo de Administración de TW .	2 a10
1. D. Bqx no es alto directivo		
2. Los pagos a D. Bqx no son liberalidades		

SEGUNDO.-	Deducibilidad del deterioro de valor de determinados inmuebles de TW .	10 a 23
1. Sobre el "importe recuperable": el "valor razonable" y el "valor en uso"		
2. Sobre las "carencias técnicas" de los Informes de WWZ		
TERCERO.-	Deducibilidad de los intereses de demora resultantes de liquidaciones tributarias.	23 a 29
1. La normativa aplicable "ratione temporis" ampara la deducibilidad de los intereses de demora derivados de regularizaciones tributarias.		
2. El Acuerdo de Liquidación incluye ajustes de entidades no comprobadas		
CUARTO.-	Deducción del fondo de comercio financiero en la compra de QR .	30 a 41
1. Mantenimiento del control sobre el 100% de QR .		
2. No se ha transmitido el "fondo de comercio financiero" de QR .		
QUINTO.-	Deducibilidad del deterioro de la marca " GH ".	41 a 56
1. Sobre las valoraciones realizadas por ...: el "valor razonable".		
2. Sobre el cálculo del "valor en uso" de la Marca realizado por ...		
SEXTO.-	Deducibilidad del pago realizado en virtud de un acuerdo transaccional	56 a 60

Si bien la Entidad solicita que *"tenga por formuladas las alegaciones que en él se contienen y, previos los trámites oportunos, estime la presente reclamación, anulando el Acuerdo de liquidación que se encuentra en el origen de la presente reclamación económico-administrativa así como los actos de los que el mismo trae causa."*, no consta en el escrito presentado que la Entidad haya formulado alegaciones relativas a los siguientes motivos de regularización en la entidad **XZ, S.A.**, NIF ... :

Motivo	Fundamento de derecho del Acto de liquidación	2012	2013	2014	2015
Gasto no deducible Regularización de saldos en el año 2012	Sexto. - Ajustes propuestos en relación con XZ , SA . 2. Regularización de saldos en el año 2012.	...			
Gasto deducible IVA sectores diferenciados	Sexto. - Ajustes propuestos en relación con XZ , SA . 5. IVA sectores diferenciados		...	...	...
		

Por lo que respecta al segundo de tales ajustes la liquidación dictada se califica de provisional según detalle del Fundamento de Derecho Noveno. - "Carácter de la liquidación antes transcrito".

<<Asimismo, la liquidación que se dicta tiene carácter provisional porque existen elementos de la obligación tributaria determinados en función de los correspondientes a otras obligaciones (el Impuesto sobre el Valor Añadido) comprobados mediante liquidación no firme. A este respecto, cabe indicar que este día se ha dictado el acuerdo de liquidación A23 n° ...4, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos impositivos comprendidos desde junio de 2013 hasta diciembre de 2015>>.

Contra el Acuerdo de liquidación **A23 n° ...4**, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos impositivos comprendidos desde junio de 2013 hasta diciembre de 2015 consta formulada por la Entidad la Reclamación económica administrativa RG 00/ 6595/2019 no resuelta a esta fecha.

Cuarto. Procedimientos amistosos - Suspensión

Mediante Comunicaciones de fecha 31 de julio de 2020 El Jefe de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional ha puesto en conocimiento de este Tribunal la aceptación de la solicitud de inicio de los procedimientos amistosos que, en fecha 22 de junio de 2020, formuló el obligado tributario **XZ, S.A.** (NIF: ...), sociedad dominante del grupo fiscal n° .../98, y **TW SL**, (NIF: ...), como miembro del grupo y que afectan a los ejercicios 2012-2015 al amparo del artículo 6 y siguientes del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (Convenio de arbitraje), hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990. a los efectos **de la suspensión del procedimiento de revisión, exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que son objeto del procedimiento amistoso hasta la finalización del mismo**, en aplicación del punto 7 de la Disposición adicional primera "Procedimientos amistosos" de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, texto refundido aprobado por RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, modificada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, y entre ellos y por lo que posteriormente se señala en el Fundamento de Derecho Noveno, el procedimiento amistoso con **PAÍS_4 N/ Ref: .../20 (OA- ...)**, el cual ha sido **resuelto**, habiendo manifestado la Entidad en Escrito de fecha 23 de abril de 2021 que se le tenga por desistido de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación en lo que respecta a los ajustes cuya doble imposición ha sido corregida, y Comunicación de Providencia de ... de 2021 del Abogado del Estado- Secretario General del TEAC - en el que se acuerda "Proceder al desglose de la reclamación 00/6592/2019, abriendo un nuevo procedimiento con RGE 00/8204/2019, ordenando la continuación de este último procedimiento, que afecta al procedimiento amistoso con **PAÍS_4 N/ Ref: .../20 (OA- ...)**".

En relación al conjunto de procedimientos amistosos solicitados relativos a **XZ, S.A.** (con origen en el Acuerdo de liquidación **A23-...2**), la citada Oficina comunica que existen ajustes sobre los cuales no se ha solicitado procedimiento amistoso.

Está pendiente de resolución la Reclamación con n° RG 00/ 6606/2019 referida al acto de liquidación el acto administrativo de liquidación n° de referencia **A23- ...2** dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 2 de octubre de 2019, referente al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades - régimen de consolidación fiscal - de los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015 derivado de acta previa A02 y número de referencia n°. ..., (precios de transferencia) en relación con la valoración a valor de mercado de las operaciones de venta de productos manufacturados a vinculadas no residentes efectuadas por la Entidad dependiente **TW SL**, (NIF: ...) respecto a las cuales no consta iniciado un procedimiento amistoso en los términos detallados en Antecedente de Hecho Cuarto de esta Resolución, en aplicación del punto 7 de la Disposición adicional primera: "Procedimientos amistosos" de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, texto refundido aprobado por RD Legislativo, de 5 de marzo, modificada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero:

<<7. En el caso de que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, se simultanee un procedimiento amistoso previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados en el título V de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se suspenderá el procedimiento de revisión, exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso, hasta la finalización de este último>>.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho del Acuerdo de liquidación objeto de la presente reclamación económico-administrativa dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente al mismo, según detalle del Antecedente de Hecho Tercero en relación con:

1. Comprobación de bases imponibles del Grupo generadas por Entidades dependientes: falta de formalización de Diligencia de consolidación: Irregularidad no invalidante. Cuestión ésta que se abordara en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente Resolución.

2. Gastos en Sociedad dominante y en dominadas: Intereses de demora liquidados por incumplimiento de obligaciones tributarias (periodos 2012 y 2014). Cuestión ésta que se abordara en el Fundamento de Derecho Cuarto de la presente Resolución.

3. Ajuste extracontable negativo en Sociedad dominante: Amortización fiscal del fondo de comercio financiero de participaciones en Entidades no residentes transmitidas a Entidades no residentes del Grupo mercantil (periodos 2012 a 2015). Cuestión ésta que se abordara en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente Resolución.

4. Gastos en Sociedad dominada: Retribuciones a los miembros del Consejo de Administración en Sociedad dominada. Gratuidad del cargo. Liberalidad. Cuestión ésta que se abordara en el Fundamento de Derecho Sexto de la presente Resolución.

5. Gastos en Sociedad dominante: Indemnización acordada con empleado de la Entidad **PG SL** transmitida en 2010 a **DDF SA** para que este preste su conformidad con el escrito de acusación para poner fin de forma definitiva a las causas penales seguidas en diligencias previas .../02 -Juzgado Central de Instrucción n.º... y diligencias previas .../06 -Juzgado Central de Instrucción n.º ...-, referidas a la tasa láctea (periodo 2012). Liberalidad .Cuestión ésta que se abordara en los Fundamentos de Derecho Septimo y Octavo de la presente Resolución.

6. Gastos en Sociedad dominante: Deterioro de la marca **GH** (periodo 2012). Acreditación. Informes de auditoria. Cuestión ésta que se abordara en el Fundamento de Derecho Noveno de la presente Resolución.

7. Gasto y ajuste extracontable negativo en Sociedad dominada: Deterioro de inmuebles (periodo 2014). Acreditación. Cuestión ésta que se abordara en el Fundamento de Derecho Decimo de la presente Resolución.

Tercero.

Procede a continuación entrar a resolver la primera cuestión de carácter procedimental aducida por la Entidad y referida a la Improcedencia de la regularización de las bases imponibles individuales de las sociedades dependientes que no han sido comprobadas (alegación TERCERA.- *Deducibilidad de los intereses de demora resultantes de liquidaciones tributarias, apartado 2. "El Acuerdo de Liquidación incluye ajustes de entidades no comprobadas"*).

Considera improcedente el alegante la regularización en las liquidaciones por IS-Régimen de consolidación fiscal- de 2014 efectuada al Grupo fiscal de las bases imponibles individuales de las sociedades dependientes que no han sido comprobadas por razón del gasto, considerado por la Inspección como fiscalmente no deducible, por intereses de demora liquidados por la Administración a consecuencia de actas formalizadas en 2014 por importe total de ... **euros** por incumplimientos tributarios de los Conceptos de IS, IRPF e IVA y periodos 2008-2011 según detalle de Entidades dependientes e importes citados en punto 3) antes transcrito .

Siendo la razón de tal discrepancia, **desde la perspectiva formal**, el incumplimiento por la Inspección del procedimiento que para la comprobación de estas entidades dependientes establece el artículo 195 del RGAT en cuanto que la Inspección no ha realizado cerca de estas Entidades dependientes actuaciones de comprobación, no ha extendido la Diligencia de consolidación, ni incorporado al expediente de la Entidad Dominante y del Grupo, habiendo solicitado la acreditación del registro contable de tales gastos y, en su caso, del ajuste extracontable positivo a efectos de la determinación de las bases imponibles individuales de las Entidades dependientes a la Entidad Dominante (correo electrónico de fecha 4 de septiembre de 2018 según detalle de punto 1º de Diligencia nº 16 de fecha 11 de septiembre de 2018), no recayendo sobre ésta obligación de acreditar tales gastos en cuanto que las Entidades dependientes mantienen su condición de obligados tributarios (artículo 65.3 del TRLIS) y que la información obtenida por la Inspección del representante persona física (Don ..., con número de identificación fiscal ..., designado por la Entidad Dominante (según detalle de punto 2º de Diligencia nº 16 de fecha 11 de septiembre de 2018) no lo ha sido de forma válida y eficaz (artículo 112 del RGAT).

La Entidad solicita en primer término la declaración de **nulidad de pleno derecho** del acto de liquidación de 2014 en virtud de lo dispuesto en el artículo 217.1.e) de la LGT :

<<Esa irregularidad procedimental conduce inevitablemente a la nulidad de los Acuerdos de Liquidación, ya que en virtud de lo dispuesto en el artículo 217.1.e) de la LGT son nulos de pleno derecho los actos dictados en materia tributaria "que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello">>.

Anticipa este Tribunal que desestima lo pretendido por la Entidad por los motivos que se expresan a continuación.

El artículo 195 "Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal" del RGAT regula las especialidades de la comprobación de estas Entidades.

En el presente caso, las especialidades que tal artículo establece referidas a la comprobación e investigación por la Inspección de "Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal" han sido cumplidas por lo que se refiere a la comprobación de las obligaciones tributarias de la Entidad Dominante **XZ, S.A.** y de las obligaciones tributarias del grupo fiscal **.../98**, objeto del mismo, en cuanto que se inició un único procedimiento de inspección, por Comunicación de 3 de julio de 2017, dirigida a aquélla en su doble condición de obligado tributario de sus propias obligaciones (tanto por IS como por otras obligaciones tributarias) y de representante del grupo fiscal **.../98** para comprobación de las obligaciones de éste ("La presente comunicación se dirige a la entidad **XZ, SA, N.I.F. ...**, Sociedad DOMINANTE del GRUPO **.../98**, en su condición de representante del mismo (artículo 56.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades - artículo 65.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo -)".especificándose, tal y como se ha señalado y es obligatorio de forma general en el procedimiento inspector (artículo 148 de la LGT 58/2003 y artículo 178 "Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección" del RGAT):

Las obligaciones a comprobar y los periodos y el carácter general de las mismas, lo que determina claramente que el ámbito de la actuación inspectora, y por lo que al grupo fiscal **.../98** se refiere, abarcaba la comprobación de las obligaciones tributarias por IS de todas las Entidades integrantes del mismo (TRLIS: artículo 67. "Definición del grupo fiscal. Sociedad dominante. Sociedades dependientes. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo, residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de ésta" y 58.1 de la LIS), según el ya citado artículo 195.1 del RGAT, y

La interrupción del plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal, según el ya citado artículo 195.3 a) del RGAT ("Con arreglo a lo establecido en los artículos 68.1.a), 68.2.a) y 189.3.a) de la LGT y el artículo 87.3 del RGAT queda interrumpido el plazo de prescripción de los derechos y acciones de la Administración respecto de los conceptos y períodos indicados y para todo el Grupo respecto del Impuesto sobre Sociedades (artículo 56.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades - artículo 65.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo -).

Es cierto que el citado artículo establece que "como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal" y en cada entidad dependiente que sea objeto de inspección se desarrollará un único procedimiento de inspección que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre Sociedades y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento, e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen de consolidación fiscal, procedimiento este caracterizado por sus especialidades reguladas en el citado artículo y referidas a la interrupción de la prescripción, al computo del plazo de duración y a la documentación y la terminación del procedimiento.

Así, por lo que a la prescripción se refiere, señala el citado artículo:

<<3. De acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal se interrumpirá:.....

b) Por cualquier actuación de comprobación e investigación relativa al Impuesto sobre Sociedades realizada con cualquiera de las sociedades dependientes, siempre que la sociedad dominante tenga conocimiento formal de dichas actuaciones>>.

Así, por lo que al computo del plazo de duración se refiere, señala el citado artículo:

<<4. Las circunstancias a que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se produzcan en el curso de un procedimiento seguido con cualquier entidad del

grupo afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad representante y del grupo fiscal, siempre que la sociedad representante tenga conocimiento formal de ello. La concurrencia de dichas circunstancias no impedirá la continuación de las actuaciones inspectoras relativas al resto de entidades integrantes del grupo.

El periodo de extensión del plazo a que se refiere el artículo 150.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se calculará para la sociedad representante y el grupo teniendo en cuenta los periodos no coincidentes solicitados por cualquiera de las sociedades integradas en el grupo fiscal. Las sociedades integradas en el grupo fiscal podrán solicitar hasta 60 días naturales para cada uno de sus procedimientos, pero el periodo por el que se extenderá el plazo de resolución del procedimiento de la sociedad representante y del grupo no excederá en su conjunto de 60 días naturales>>.

Así, por lo que a la documentación y la terminación del procedimiento se refiere, de un lado el artículo 98.3.g) del RGAT, como excepción a la formalización de un Acta, señala :

<<Artículo 98. Diligencias.

3. En las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros:.....

g) El resultado de las actuaciones de comprobación realizadas con entidades dependientes integradas en un grupo que tributen en régimen de consolidación fiscal>>

Y de otro, y respecto de la tramitación de dicho documento (Diligencia de consolidación) la especialidad consiste en su incorporación a otro procedimiento, esto es, el seguido con la entidad dominante y del grupo fiscal, y así señala el citado artículo:

<<5. La documentación del procedimiento seguido cerca de cada entidad dependiente, que no sea representante del grupo, se desglosará, a efectos de la tramitación, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades, en el que se incluirá la diligencia resumen a que se refiere el artículo 98.3.g) de este reglamento. Dicho expediente se remitirá al órgano que esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación de la sociedad representante y del grupo fiscal.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

6. La documentación del procedimiento seguido cerca de la entidad representante del grupo se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal, que incluirá las diligencias resumen a que se refiere el apartado anterior.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento>>

Resulta pues evidente que la especialidad de la comprobación de las entidades dependientes integrantes de un grupo fiscal que tribute en régimen de consolidación fiscal regulado en el Título VII: "Regímenes tributarios especiales", Capítulo VII: "Régimen de consolidación fiscal", artículos 64 a 86 del TRLIS, y en Título VII: "Regímenes especiales", Capítulo VI "Régimen de consolidación fiscal", artículos 55 a 75 de la Ley 27/2014, es o pivota sobre el "conocimiento" de la Entidad representante del mismo, en este caso la Dominante, en cuanto la Ley configura como sujeto pasivo del IS al Grupo fiscal (artículo 65.1 TRIS y 56.1 de la LIS).

Siendo el Grupo fiscal el sujeto pasivo del IS en el régimen especial de consolidación fiscal se regula la figura del representante de aquel Grupo fiscal, al carecer éste de personalidad jurídica, recayendo esa representación, por disposición legal, en la Sociedad dominante, según establece el artículo 65.2 del TRLIS en su redacción vigente al tiempo que se presentó la declaración modelo 220 de 2014 y 56.2 de la LIS, redacción vigente al tiempo desarrollarse el procedimiento inspector y, estando por tal razón, es decir, por ser su representante, "*sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal*", obligaciones estas que incluyen, entre otras, la presentación de la declaración del grupo fiscal (modelo 220), y correspondiente autoliquidación del Grupo (artículo 82 del TRLIS), determinando la base imponible del Grupo (artículo 71 del TRLIS), la cuota del Grupo (artículo 77 del TRIS), las deducciones del Grupo (artículo 78 del TRIS) y la deuda tributaria correspondiente a éste y a ingresarla en su caso .

De ahí que, también siendo el representante del Grupo la Sociedad dominante, recaiga sobre ella, en su condición de tal, la obligación de presentar la correcta y completa declaración-liquidación del Grupo fiscal y, por tanto, de todas las Entidades que conforman el mismo y, de no ser así, puedan imponerse a éste representante (la Sociedad dominante) las correspondientes sanciones si se aprecia en su actuar el correspondiente requisito de

culpabilidad; y así, el artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la redacción vigente al tiempo que se presentaron las declaraciones de IS 2014 objeto de este concreto ajuste, establecía en su apartado 1 letra d):

<<1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:.....

d) La sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal.>>

Corroboran estas consideraciones las modificaciones operadas en el régimen de consolidación fiscal por la Ley 27/2014 (Título VII: "Regímenes especiales", Capítulo VI "Régimen de consolidación fiscal", artículos 55 a 75) en cuanto que altera el perímetro de la consolidación, lo que conduce, a efectos de la figura del representante del Grupo fiscal, a discernir los supuestos en que la Entidad dominante sea residente en España o no, siendo igualmente aquélla, de ser residente (como aquí acontece), la representante por disposición legal, y obligando en el segundo caso, cuando la Entidad dominante no sea residente, a la designación como representante de una de las entidades dependientes del grupo fiscal (artículo 56.2 Ley 27/2014 y Artículo 195 .1 Segundo párrafo del RGAT en relación con el procedimiento de comprobación), y recayendo sobre el representante, sea o no la sociedad dominante, el deber de cumplir de forma correcta y completa las obligaciones tributarias del Grupo fiscal en el régimen de consolidación en los mismos términos expuestos, de tal modo que, de acuerdo con lo expuesto, el artículo 181.1 d) LGT, según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es sujeto infractor el "representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal", sea este, como decimos, la Sociedad dominante residente o la sociedad dominada residente así designada.

E igualmente, como ya se ha señalado, recayendo sobre el representante del Grupo, sea o no la sociedad dominante, el deber de cumplir sus obligaciones y, entre ellas, la de atender a la Inspección (apartado 1 del Artículo 173. *Obligación de atender a los órganos de inspección* del RGAT) conforme se informaba ya en la Comunicación de inicio (ANEXO INFORMATIVO) de acuerdo con lo ordenado por el apartado 2 del Artículo 147 *Iniciación del procedimiento de inspección* de la LGT)

<<LGT

Artículo 147 Iniciación del procedimiento de inspección

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones

RGAT

Artículo 173. Obligación de atender a los órganos de inspección 1. Los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. Tratándose de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, o en el régimen especial del grupo de entidades, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán atender a los órganos de inspección tanto la sociedad representante del grupo como las entidades dependientes>>.

De ahí que si el representante persona física (Don ..., con número de identificación fiscal ...) designado por la Entidad Dominante y representante del Grupo (artículo 111 y 122 del RGAT) aportó (punto 2º de Diligencia nº 16) la información de Entidades dependientes que le había sido requerida sobre acreditación del registro contable de tales gastos por intereses de demora y, en su caso, del ajuste extracontable positivo a efectos de la determinación de la base imponible individual y de la base imponible del Grupo (artículo 71 del TRLIS), lo fue en cumplimiento de la obligación que sobre ella pesa en su condición de representante del Grupo y, por tanto, válidamente obtenida.

Como así consta en el presente caso, y señala el reclamante, de las Entidades dependientes consignadas en las correspondientes declaraciones modelo 220 se iniciaron actuaciones inspectoras cerca de la Entidad dependiente **TW SL**, con NIF ..., de acuerdo con la correspondiente Comunicación de inicio de fecha 8 de noviembre de 2017 a ella dirigida, posterior a la Comunicación de inicio dirigida a la Entidad Dominante, como así se informa ("Al formar parte el obligado tributario en los ejercicios 2012 a 2015 del GRUPO .../98, con carácter de sociedad DEPENDIENTE, estas actuaciones inspectoras se desarrollarán conforme a lo establecido en el artículo 195 del RGAT. Las actuaciones de comprobación e investigación del grupo, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 2012 a 2015 se iniciaron con la sociedad dominante del mismo, mediante comunicación de fecha 04 de julio de 2017, comunicación que interrumpió el plazo de prescripción de los derechos

y acciones de la Administración respecto al Impuesto sobre Sociedades del grupo"), y a su eficacia interruptiva de la prescripción, y en las que se especifican las obligaciones tributarias y periodos objeto de comprobación y el alcance de las mismas y que, por lo a que a IS se refiere, han concluido con la formalización de la Diligencia de consolidación nº **A04 ...6**, de fecha 6 de noviembre de 2018, incluida, junto con su documentación, en el expediente de comprobación de Grupo Fiscal, puesto de manifiesto a éste con carácter previo a la formalización de las Actas al Grupo Fiscal **...98** y cuyas regularizaciones fueron objeto de conformidad o disconformidad manifestada por la Entidad dominante representante de aquél.

En este sentido, comparte este Tribunal con el alegante que si la Inspección, como así estaba facultada, pues general era el ámbito de su actuación, quería comprobar a las Entidades dependientes - **T** , - **TR** - **FFG** - **RRS** - **VVW** - **KKL** y **NNP** debió seguir con éstas el mismo procedimiento.

Resultando evidente que ha incumplido la Inspección lo establecido en el ya citado artículo 195 del RGAT.

En relación con ello ha de destacarse que este incumplimiento fue alegado por la Entidad en sede de su escrito de alegaciones de fecha 14 de diciembre de 2018 (alegación Tercera "**INTERESES DE DEMORA DE LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS: Por todo lo anterior, resultan improcedentes los ajustes propuestos por esa Administración al rechazar la deducibilidad de los intereses de demora registrados durante los ejercicios objeto de inspección por XZ , TW y aquellas otras entidades dependientes respecto de las cuales, además, no se han desarrollado formalmente actuaciones de comprobación, lo cual conlleva una vulneración manifiesta del procedimiento legalmente establecido para regularizar las obligaciones del Grupo del que forman parte.**) al Acta de disconformidad donde se proponían regularizar como no deducibles fiscalmente los intereses de demora y la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica, desestimó la misma señalando al respecto lo siguiente :

Quinto. - Ajustes propuestos en relación con sociedades integrantes del grupo fiscal como dependientes excluida TW, SL. Intereses de demora resultantes de liquidaciones tributarias.

.....

En sus alegaciones el obligado tributario añade a las cuestiones que ya han sido contestadas que las actuaciones de comprobación únicamente se han llevado a cabo acerca de XZ y TW, lo que conlleva una vulneración del procedimiento establecido para regularizar las obligaciones del grupo del que forman parte.

A este respecto, cabe apuntar que la inspección solicitó a XZ , SA justificación del tratamiento otorgado a las actas de inspección incoadas por la Agencia Tributaria en el ejercicio 2014, resultando que, a tenor de lo establecido en el artículo 65.1 del TRLIS, es el grupo fiscal quien tiene la consideración de sujeto pasivo. Asimismo, procede destacar que el artículo 82 del TRLIS establece que es la sociedad dominante quien está obligada a liquidar la deuda tributaria correspondiente al grupo fiscal y a ingresarla.

Como ha quedado dicho, analizada la documentación aportada por XZ, S.A., la inspección advirtió que el referido importe igual a ... euros, correspondía a la participación de las entidades indicadas en la distribución de las liquidaciones giradas a las entidades integrantes del grupo fiscal, esto es, a una suerte de reparto meramente interno de la deuda exigida al grupo fiscal, que está obligada a satisfacer la sociedad dominante.

Así, habiendo quedado minorada la base imponible del grupo fiscal por haberse comprobado que los intereses de demora asociados a la liquidación tributaria fueron deducidos en el seno del grupo fiscal, se considera procedente efectuar un ajuste con el fin de incrementarla en el citado importe.

Dicho esto, cabe añadir que, habiéndose solicitado documentación relativa a los intereses de demora, dicha documentación fue aportada por la entidad dominante sin plantear objeción alguna, ni el curso del procedimiento inspector, ni en el trámite de audiencia previo a la formalización de las actas.

Es tras la incoación del acta cuando el obligado tributario se refiere, por primera vez, de forma genérica, a una "vulneración" del procedimiento, sin explicitar cuál es el efecto pretendido.

En todo caso, cabe afirmar que no se ha generado, en modo alguno, indefensión material para el sujeto pasivo, esto es, el grupo fiscal. Tanto la aportación de la documentación, como la alegación que ahora ha formulado XZ, S.A. prueban per se que tuvo, en todo momento, perfecto conocimiento de las actuaciones de comprobación desarrolladas por la inspección y de la propuesta de regularización plasmada en el acta.

Sirva como apoyo de lo anterior la argumentación del TEAC recogida en la Resolución de 9 de mayo de 2017 (RG 4673/14 y acumuladas) que, referida a la regularización de deducciones de sociedades dependientes, es plenamente trasladable al caso que nos ocupa. En particular, en el fundamento de derecho sexto el TEAC señala lo siguiente:

"Resulta pues evidente que la especialidad de la comprobación de las entidades dependientes integrantes de un grupo fiscal que tribute en régimen de consolidación fiscal regulado en el Título VII: "Regímenes tributarios especiales", Capítulo VII "Régimen de consolidación fiscal", artículos 64 a 86 del TRLIS, es o pivota sobre el "conocimiento" de la Entidad Dominante, en su condición de representante del mismo, en cuanto la Ley configura como sujeto pasivo del IS al Grupo fiscal (artículo 65.1 TRIS). (...)"

Corroboran estas consideraciones las modificaciones operadas en el régimen de consolidación fiscal por la Ley 27/2014 (...):

No es baladí recordar que en relación con el procedimiento de comprobación e investigación por la Inspección de "Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal" lo trascendente es el "conocimiento" por la Entidad dominante, conocimiento que, además de constar, no es negado, y que en los términos expuestos obligaba a la Entidad dominante, en su condición de representante del Grupo y, por tanto, de todas las Entidades que forman parte del mismo, a aportar y acreditar las deducciones del Grupo declaradas en el Modelo 220.

En conclusión, que se desestiman las alegaciones de la Entidad."

Debe señalar este Tribunal que la Resolución invocada por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica, como así indica el reclamante se refiere a la misma Entidad Dominante **XZ, S.A.** y grupo fiscal **.../98**, y que la Inspección extrae un párrafo de la misma cuya razón de ser era precisamente, dando por cometida la irregularidad del Acto de liquidación dictado al no haberse realizado actuaciones de comprobación cerca de la Entidades dependientes en los términos del artículo 195 del RGAT, calificar esta irregularidad como no invalidante por no concurrir indefensión

Obviando la Oficina Técnica, que "desconoce" cual es la vulneración del procedimiento, y el efecto pretendido, que este Tribunal señaló claramente en la misma, como así manifiesta el alegante, que "Resultaba evidente que ha incumplido la Inspección lo establecido en ya citado artículo 195 del RGAT.", ello sin perjuicio de que tal irregularidad procedimental que en aquella, a diferencia de lo que ahora ha ocurrido fue alegada por vez primera ante este Tribunal y, como se dijo, "de haber sido alegado con anterioridad hubiera determinado en su caso subsanación del trámite omitido.", se calificara de irregularidad no invalidante siguiendo al efecto la doctrina reiterada de este Tribunal con fundamento en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Y así se indicaba:

<<No obstante lo anterior es necesario determinar cuales son las consecuencias que de tal irregularidad se derivan.

En primer lugar debe señalarse que la Entidad que denuncia tal irregularidad, con cita de la normativa propia del procedimiento de comprobación de "Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal" (artículo 195 RGAT) no aduce, sin embargo, norma alguna para fundamentar el efecto que pretende que es la nulidad de tales liquidaciones.

En relación con ello, y reconocido por este Tribunal que la Inspección incumplió lo exigido por el artículo 195 RGAT respecto del inicio y terminación cerca de las Entidades dependientes **GX SL, PG SL y RW SA**, no conduce tal apreciación a admitir la nulidad de pleno derecho del Acto de liquidación 2008 y 2009 recurrido por este motivo, regulada esta nulidad de pleno derecho en los artículos 217.1.e) LGT 58/2003 y en el artículo 62.1.c) de la Ley 30/1992.

Como ha señalado este Tribunal (por todas se cita Resolución de 15 de diciembre de 2016 (R.G. 3539/11):

Cuarto .

De acuerdo con lo expuesto, debe analizarse a continuación si el caso planteado da lugar a un supuesto de nulidad de pleno derecho de lo actuado, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217.1 letra e) de la Ley 58/2003, o a una mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 63.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Dispone el legislador en el artículo 217.1 e) de la Ley 58/2003 que:

"1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: (...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Análoga regulación la encontramos en el artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que condena a la nulidad a los actos administrativos:

"e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados".

La alternativa a la tesis anterior es la mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 63.1 de la citada Ley 30/1992, al indicar que "Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder".

Esto es, frente a la calificación general de los vicios o defectos de forma como meras irregularidades no invalidantes, el legislador ha previsto la anulabilidad del acto cuando constituyen vicios sustanciales que provocan **indefensión** al interesado o impiden al acto alcanzar su fin; y la nulidad del acto cuando se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Ante el diseño general que hacen la Ley 30/1992 y la Ley General Tributaria parece claro que debe **sopesarse la gravedad del vicio producido** para determinar si merece el máximo reproche de su expulsión radical del mundo jurídico, consecuencia que se reserva para los casos concretos que al efecto se enumeran, o si la respuesta más proporcional es la que resulta de la regla general que nos conduce a la anulabilidad. Así resulta de la interpretación que de los preceptos citados viene haciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se pueden extraer dos principios.

En primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una "medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, sólo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales" (Sentencia del Tribunal Supremo, TS, 15 de Junio de 1981), de modo que la nulidad radical de los actos administrativos, "tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia Ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que sólo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescribiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho" (sentencia del TS de 8 de Julio de 1983).

Esta interpretación estricta es corroborada por la jurisprudencia, como puede observarse de las sentencias del TS de 5 mayo 2008 (Recurso de Casación 9900/2003), de 2 de diciembre de 2009 (recurso de casación 1274/2004), 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación 1966/2011), o 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010).

En **segundo lugar**, pero como complemento del principio anterior, el TS impone **atender a las circunstancias concurrentes**, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público, (así, la ya citada STS 15 de junio de 1981, ya que "en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente " (sentencias del TS de 30 de enero de 1984; de 7 de marzo de 1988 y de 18 de diciembre de 1991). En el mismo sentido, las sentencias del TS de 17 de octubre de 1991, 31 de mayo de 2000, ó, más recientemente, la sentencia de 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010), que explica que "resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la **falta de defensa que realmente haya originado** y, sobre todo, **lo que hubiera podido variar el acto administrativo** originario en caso de haberse observado el trámite omitido."

Por último, es de especial interés citar la sentencia, también del Alto Tribunal, de 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), ya que diferencia y agrupa los casos en los que más frecuentemente se plantea la aplicación del caso de nulidad radical a la que nos venimos refiriendo, explicitando que también para los supuestos de uso de un procedimiento distinto del establecido en la Ley son de aplicación las mismas pautas interpretativas:

"Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de "que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Ello nos lleva a distinguir los **siguientes casos**:

1º) **Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento**, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras).

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998)) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación .../2008[sic]), salvo que el mismo sea esencial.

2º) **Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.**

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación .../2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) **Cuando se prescinde de un trámite esencial.** Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001."

Esto es, la jurisprudencia pone de manifiesto la concurrencia de **tres requisitos para declarar la nulidad de un procedimiento** por la causa que estamos examinando: **A).-** Que la omisión debe ser total y absoluta, al utilizar el precepto ambos adverbios. Con ello se está remarcando que debe ser manifiesto el vicio cometido, esto es, debemos estar ante una omisión manifiesta del procedimiento. Si bien, como se acaba de exponer, la propia jurisprudencia engloba tres supuestos distintos: no haber seguido procedimiento alguno (equiparable a la vía de hecho), haber seguido uno distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador, y prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan inidentificable el procedimiento legalmente establecido (entendiendo por tales aquellos que delimitan el conjunto de derechos y obligaciones de los interesados o de los posibles afectados). **B).-** La relevancia de la omisión procedimental, o ponderación a la que antes se ha aludido. **C).-** El menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa, esto es, produce indefensión.

En el presente caso no se produce un vicio de nulidad absoluta pues, en los términos ya analizados, se ha seguido el procedimiento establecido para la comprobación de "Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal" (artículo 195 RGAT), omitiéndose un trámite no esencial, cual es la realización de actuaciones cerca de las Entidades dominadas, sin que ello haya producido indefensión alguna ni a estas ni al Grupo fiscal de consolidación en que se integran en los ejercicios objeto de comprobación en cuanto que este Grupo fiscal ha actuado en el procedimiento representado por la Entidad dominante conocedora, como igualmente lo hubiera sido de extenderse la pertinente Diligencia de consolidación, de las deducciones de grupo procedentes de estas Entidades dominadas que se comprobaban y se regularizaban y respecto de las cuales, a lo largo del procedimiento inspector y en los diversos trámites de alegaciones anteriores y posteriores a la formalización de las Actas, ha tenido sobradas ocasiones de acreditar y alegar cuantos hechos y fundamentos ha estimado convenientes .

La Inspección ha demandado, como el propio reclamante reconoce, y de forma reiterada, la acreditación de las deducciones que procedentes, entre otras, de las Entidades dependientes **GX SL, PG SL y RW SA**, que se habían declarado por el Grupo fiscal .../98, sin que la Entidad dominante, con motivo de tales peticiones debidamente documentadas en diligencia, manifestara nada sobre ello, manifestación que tampoco realizó ni con motivo del trámite de audiencia previo a la formalización de las Actas, donde nada se alegó, ni con motivo del trámite de alegaciones posteriores a su formalización, donde desarrollo diversas alegaciones referidas a la regulación de tales deducciones en relación a todas las Entidades dependientes afectadas por ello, sin mención alguna a lo ahora aducido, y que de haber sido alegado con anterioridad hubiera determinado en su caso subsanación del trámite omitido.

No es baladí recordar que en relación con el procedimiento de comprobación e investigación por la Inspección de "Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal" lo trascendente es el "conocimiento" por la Entidad dominante, conocimiento que, además de constar, no es negado, y que en los términos expuestos obligaba a la Entidad Dominante, en su condición de representante del Grupo y, por tanto, de todas las Entidades que forman parte del mismo, a aportar y acreditar las deducciones de Grupo declaradas en el Modelo 220. En conclusión, que se desestiman las alegaciones de la Entidad>>.

En el presente caso, y de igual modo, no se produce un vicio de nulidad absoluta pues, en los términos ya analizados, se ha seguido el procedimiento establecido para la comprobación de "Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal" (artículo 195 RGAT), omitiéndose un trámite no esencial, cual es la realización de actuaciones cerca de las Entidades dominadas, sin que ello haya producido indefensión alguna ni a estas ni al Grupo fiscal de consolidación en que se integran en los ejercicios objeto de comprobación en cuanto que este Grupo fiscal ha actuado en el procedimiento representado por la Entidad dominante conocedora, como igualmente lo hubiera sido de extenderse la pertinente Diligencia de consolidación, de las bases impositivas individuales integradas en la base imponible del grupo procedentes de estas Entidades dominadas que se comprobaban y se regularizaban y respecto de las cuales, a lo largo del procedimiento inspector y en los diversos trámites de alegaciones anteriores y

posteriores a la formalización de las Actas, ha tenido sobradas ocasiones de acreditar y alegar cuantos hechos y fundamentos ha estimado convenientes.

Ello no significa, como aduce la Entidad, que "De esta manera, se dio a la Inspección carta blanca para realizar arbitrariamente, cuando conviniera a sus intereses, en cualquier momento, y sin someterse a ninguna formalidad, cuantas liquidaciones quisiera. Y así ha sido, como reconoce sin tapujos la Oficina Técnica en el Acuerdo de Liquidación, amparando la repetición de una actuación contraria a la Ley." (página 29).

A juicio de Este Tribunal es evidente en este caso que el Equipo Inspector incurrió en la irregularidad del procedimiento que la Entidad denunciaba en su Escrito de alegaciones al Acta y que la Oficina Técnica no procedió como debía ordenando la subsanación del procedimiento (artículo 188.4 del RGAT: "que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos"), máxime si ejercitó sus facultades (artículo 188.3 del RGAT) dictando un Acuerdo de rectificación de fecha 25 de julio de 2019, al "desconocer" cual era la vulneración del procedimiento y el efecto pretendido, dictando un Acto de liquidación en el que consiente la irregularidad del procedimiento que ya se alegaba, si bien, cometida esta, procede su calificación de no invalidante por este Tribunal por los razonamientos expuestos.

Resta por último señalar que la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 julio 2020, núm. de recurso: .../2017, en su Fundamento de Derecho Segundo, confirma la Resolución del TEAC citada ("No se aprecia irregularidad invalidante"), y así razona:

<<SEGUNDO Irregularidades en el procedimiento inspector.

Según afirma la recurrente, **XZ** es la cabecera del Grupo Fiscal y las actuaciones inspectoras se iniciaron y se desarrollaron con respecto a **XZ** y al Grupo Fiscal y a las siguientes sociedades dependientes: **TW, VVW, RRS, NNP, KKL, TR, FFG y T**.

La Inspección no comunicó el inicio de actuaciones y, por tanto, no han sido inspeccionadas, al resto de las sociedades dependientes del Grupo Fiscal, entre las que se encuentran las siguientes: **GX, PG y RW**. Sin embargo, y a pesar de no haber sido inspeccionadas estas sociedades:

a.- A lo largo de las actuaciones la Inspección ha solicitado información de estas sociedades al representante de **XZ** y del Grupo Fiscal, y la búsqueda de esa información ha provocado que se le imputen al Grupo Fiscal dilaciones en el procedimiento; b.- En la liquidación realizada al Grupo Fiscal se han ajustado como improcedentes, entre otros motivos, por falta de información, las deducciones acreditadas en 2008 y 2009 por estas sociedades, aplicadas en parte en los ejercicios objeto de comprobación.

El artículo 195 del Real Decreto 1065/2007 (RCL 2007, 1658), dispone, en la redacción originaria:

"1. La comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal se realizará en un único procedimiento de inspección, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante objeto del procedimiento.

2. En cada entidad dependiente que sea objeto de inspección como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal se desarrollará un único procedimiento de inspección. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre Sociedades y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen de consolidación fiscal."

Este precepto no obliga a inspeccionar cada una de las entidades del grupo para la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo.

Por tal razón no podemos compartir la afirmación actora en orden a que la liquidación correspondiente al Grupo Fiscal no podría incluir ningún ajuste que proceda de esas sociedades.

Cuando las actuaciones inspectoras tienen **alcance general** o este no se señala, la liquidación que pone término a las actuaciones de comprobación, es una liquidación definitiva, aunque la comprobación se haya centrado en parte de las entidades integrantes del grupo, teniendo en cuenta que las entidades del grupo no comprobadas ya no pueden ser inspeccionadas posteriormente por los períodos a los que se refería la inspección.

Ello resulta, sin lugar a dudas, del artículo 65 del RDL 4/2004 (RCL 2004, 1532) :

"1. El grupo fiscal tendrá la consideración de sujeto pasivo.

2. La sociedad dominante tendrá la representación del grupo fiscal y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal.

3. La sociedad dominante y las sociedades dependientes estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria.

4. Las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del grupo fiscal, con el conocimiento formal de la sociedad dominante, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo fiscal."

Por lo tanto, **la sociedad dominante ostenta la representación del Grupo Fiscal**, y las actuaciones que se realizan con ella en relación al Grupo afectan a todo él.

No se aprecia irregularidad invalidante por el motivo alegado.

En relación con ello, y en el mismo sentido, **la Audiencia Nacional** (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 25 de febrero 2019, Recurso contencioso-administrativo 176/2015 en su Fundamento de derecho Cuarto razona :

<<CUARTO

Motivos impugnatorios de carácter formal. Vulneración del procedimiento establecido por la Ley. Omisión del trámite de audiencia. Conversión de la naturaleza de la propuesta de liquidación sin seguir el procedimiento establecido. Indebida regularización de la Sociedad LERNAMARA.

.....
c) **Improcedencia de la regularización de la entidad LERNAMARA por no haber recibido comunicación del inicio de las actividades inspectoras, ni haber sido objeto de comprobación.**

31. Tanto el acta como la liquidación excluyeron la deducción por actividad exportadora (DAEX) generada por esta entidad, dependiente, integrada en el Grupo Fiscal, que tributa en régimen de consolidación fiscal, aunque no se había realizado comprobación directa sobre la misma y por ellono se había extendido diligencia de consolidación.

32. Entiende la demanda que tal proceder supone una nueva vulneración del procedimiento, en concreto de los artículos 98 y 195 RGAT, que atenta gravemente contra el principio de seguridad jurídica, y causa indefensión a la entidad dependiente con la que no se lleva a cabo comprobación directa ni se extiende diligencia de consolidación.

33. Antes de nada es preciso poner de relieve que sobre esta deducción Ferrovial, entidad dominante con la que se siguió el procedimiento inspector, alegó en la diligencia núm. 18, de 18 de mayo de 2012, lo que a su derecho convenía sobre los motivos, causas y justificaciones que avalaban la deducción generada y aplicada, manifestando que esta deducción era coincidente con la deducción de Ferrovial Infraestructuras S.A. por la inversión en BAA.

34. Como hemos dicho, LERNAMARA, S.A. tributaba en el IS 2006 como sociedad dependiente en régimen de consolidación fiscal del aludido Grupo Fiscal.

En este régimen, de opción voluntaria, es el Grupo Fiscal, representado por la sociedad dominante, el que tiene la consideración de sujeto pasivo, y las entidades integradas en él no tributan en régimen individual. Por ello, el Reglamento (artículo 195 RGAT) dispone que la comprobación se lleve a cabo en un único procedimiento, que incluirá las obligaciones tributarias del Grupo Fiscal y de la sociedad dominante. **Y si bien es cierto que formalmente hubo de extenderse la diligencia de consolidación que comprendiera la regularización de la DAEX aplicada por la inversión de LERNAMARA, tal omisión, meramente formal, no puede tener efecto invalidante alguno, porque no ha generado ninguna indefensión, como lo demuestra el hecho de que antes del acta ya se pudo defender (diligencia núm. 18) sobre la propuesta de exclusión de esta deducción.**

35. En fin, no está de más recordar que en el régimen de consolidación fiscal el beneficio consolidado es el resultado de integrar los beneficios y pérdidas de todas y cada una de las sociedades que forman el Grupo Fiscal, y las deducciones de cada entidad se deducen de la cuota íntegra del Grupo, por lo que nada tiene de extraño que habiendo aplicado Ferrovial, como dominante, una deducción de 5.800.001,17 euros por la inversión efectuada por LERNAMARA en la compra de acciones de FGP TOPCO Ltd, sociedad matriz de BAA plc, en la que, a su vez, había invertido otra entidad del Grupo, Ferrovial Infraestructuras. S.A., que también había aplicado una deducción por DAEX de 59.410.920,72 euros, y habiendo rechazado el acta y la liquidación esta última deducción, también rechazara la que ahora nos ocupa, aunque no se hubiera extendido la diligencia de consolidación, que sin embargo sí se extendió con relación a Ferrovial Infraestructuras S.A..

Se desestima este motivo>>.

En definitiva, que se desestiman las alegaciones de la Entidad en relación a la nulidad de pleno derecho del Acto de liquidación por omisión de la formalización de diligencia de consolidación con la Entidades dependientes no comprobadas. Sin perjuicio de todo lo anterior esta regularización debe anularse por razones de fondo tal y como se dice en el Fundamento de Derecho siguiente.

Cuarto.

Procede a continuación analizar la primera cuestión de fondo planteada referida esta a la procedencia, como sostiene la Entidad, o no, como regularizó y liquidó la Inspección, de admitir como gasto fiscal deducible en IS de la Entidad Dominante XZ (periodos 2012 - actas de varios impuestos giradas en dicho ejercicio y 2014- actas de

Impuesto sobre Sociedades, IVA e IRPF y actas de IAE) y de Entidades Dependientes a las que no se formalizó Diligencia de consolidación (T, TR, FFG, RRS, VVW, KKL y NNP -periodo 2014- actas de Impuesto sobre Sociedades, IVA e IRPF) y la Entidad Dependient TW SL (periodo 2014 - actas de Impuesto sobre Sociedades IVA e IRPF), los **gastos contables por Intereses de demora liquidados por la Administración tributaria por incumplimientos tributarios regularizados** mediante Acta formalizada por la Inspección y liquidación derivada de la misma.

El Acto de liquidación, dando respuesta motivada a las alegaciones de la Entidad, concluye en sus Fundamentos de Derecho Cuarto.- "De los ajustes propuestos en la entidad TW, SL", apartado 3. "Intereses de demora resultantes de liquidaciones tributarias", Quinto.- "Ajustes propuestos en relación con sociedades integrantes del grupo fiscal como dependientes excluida TW, SL." y Sexto.- "Ajustes propuestos en relación con XZ, SA", apartado 1. "Intereses de demora contabilizados en XZ", negando la deducibilidad fiscal en los periodos 2012 y 2014 de los referidos interés de demora por razón de su naturaleza y no estar correlacionados con los ingresos, siguiendo al efecto la doctrina de este Tribunal manifestada en diversas Resoluciones tales como la de 07-05-2015 (RG 1967/12-DYCTEA).

En su Escrito de alegaciones ante este Tribunal aduce la Entidad (TERCERO.- "Deducibilidad de los intereses de demora resultantes de liquidaciones tributarias") entre otros razonamientos que "el Tribunal Supremo ha admitido un recurso de casación en el que analizará y concluirá sobre esta cuestión (Auto de admisión de 16 de enero de 2020)."

En sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021 (rec. nº. 3071/2019) por la que se resuelve recurso de casación invocado por la Entidad, y por lo que aquí interesa, el Alto Tribunal señala:

<<Tercero. El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

El artículo 4 del TRLRHL define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. Por su parte, para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la LIS dispone que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar, dejando a salvo la Constitución y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLRHL, que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan los siguientes:

-Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones (letra c).

-Los donativos y liberalidades (letra e)

Esta relación nominal de gastos no deducibles, en lo que ahora importa, coincide en gran parte con lo previsto en el artículo 15 de la actual LIS, puesto que establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo (letra c)

e) Los donativos y liberalidades (letra e)

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f)

Este último supuesto no está previsto en la legislación precedente, que es a la sazón aplicable al caso que nos ocupa.

Es el momento de recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.1 LGT tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, consistiendo estas obligaciones en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Por su parte el artículo 26.1 LGT establece que: "El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una

vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

Los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio.

Como declara la STC 76/1990, de 26 de abril, la finalidad de la norma que los ampara no trata de sancionar una conducta ilícita, "pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...). más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero... en suma, no hay aquí sanción alguna en su sentido técnico jurídico".

Por tanto, los intereses de demora no se incluyen en la letra c) del artículo 14 TRLIS (actual letra c) artículo 15 LIS/2014).

Es evidente que tampoco son donativos o liberalidades puesto que el pago por su deudor no deriva de su "animus donandi" o de voluntariedad, como requiere la donación o liberalidad. Su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter ex lege.

Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede.

Si, como decíamos, hemos de atenernos, a salvo de reglas fiscales específicas correctoras, a lo que de las normas contables se desprende, procede recordar el apartado 2 de la norma novena de la resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (BOE 6 de noviembre de 1997), que nos permite sostener el carácter financiero del interés de demora tributario y que dispone:

"(...) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros y gastos asimilados", formando parte del epígrafe II. "Resultados financieros". Para ello se podrá emplear las cuentas del subgrupo 66 que correspondan contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, y figurarán en la partida "Gastos y pérdidas de otros ejercicios", formando parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios". Para ello se podrá emplear la cuenta 679. "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (...)

La misma idea se mantiene en la resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero de 2016, en cuyo artículo 18.3 dispone:

"b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores".

Como se ha dicho ya varias veces, la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades incluye preceptos específicos que, a los presentes efectos, han de tenerse en cuenta, como son el principio de inscripción contable,

disponiendo en ese sentido el artículo 19 TRLIS/2004, titulado "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", en su apartado 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.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

Condiciones que, en la presente ocasión, como se dejó apuntado en los antecedentes, quedaron cumplidas.

Además, no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.

Por otro lado, los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio. Aunque con menos énfasis, también se ha discutido su deducibilidad. No vemos razón, llegados a este punto y teniendo en cuenta lo ya manifestado, no asimilarlos a los intereses de demora en general. No en vano, éstos, como ya hemos dicho, también tienen por objeto resarcir a la administración pública por el retraso en percibir el importe que legalmente le corresponde, retraso motivado en esta ocasión por la interposición de reclamaciones o recursos, ya sean administrativos o ya sean judiciales.

La deducción de los gastos controvertidos y sobre los que versa este recurso está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS).

A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho>>>.

El criterio expresado en la referida sentencia ha sido igualmente reproducido por exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica en diversas Sentencias del TS, siendo la mas reciente la Sentencia num. 1143/2021 de 17 septiembre, recurso de casación 5094/2019.

Este Tribunal en su Resolución de 23 de marzo de 2021 (RG 3572/19-DYCTEA) asumió el citado criterio Jurisprudencial.

Como se ha señalado, y según el TS, *"A efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto"*, referidos de un lado a su imputación temporal (artículo 19 TRLIS/2004 y artículo 11 actual LIS) y de otro a la aplicación del límite de los gastos financieros para su deducibilidad (artículo 20 TRLIS y artículo 16 actual LIS).

Condiciones estas últimas que, en el presente caso, no han sido cuestionadas por la Inspección.

En definitiva que se estiman las alegaciones de la Entidad y se anula la liquidación reclamada en lo que a esta cuestión se refiere.

Quinto.

Procede a continuación analizar la segunda cuestión de fondo planteada, referida esta a la procedencia, como sostiene la Entidad, o no, como regularizó y liquidó la Inspección, de realizar un **ajuste extracontable negativo** para determinar la base imponible de los periodos 2012, 2013, 2014 y 2015 de la Entidad Dominante **XZ, S.A.** por razón de la corrección de valor, **amortización fiscal del fondo de comercio financiero** (artículo 12.5 del TRLIS y Disposición transitoria decimocuarta de la LIS 27/2014), de las acciones de la entidad no residente **QR INC**, adquiridas al 100% con fecha 1 de septiembre de 2004, en la parte correspondiente a las acciones de la entidad **QR INC** que en el ejercicio de 2006 fueron vendidas (25%) a las Entidades no residentes **NP S.A.** (con domicilio en **PAÍS_2**) y **QM S.A.** (con domicilio en **PAÍS_3**), ambas filiales de **QR INC**.

El acto de liquidación, dando respuesta motivada a las alegaciones de la Entidad, concluye en su Fundamento de Derecho Sexto.- *"Ajustes propuestos en relación con **XZ**, **SA**", apartado 3. "Ajuste al resultado*

contable por la amortización del fondo de comercio financiero en la adquisición de la entidad **QR INC. (PAÍS_1)**", confirmando la citada regularización, invocando al efecto y reproduciendo el Fundamento de Derecho Séptimo de la Resolución de este Tribunal de fecha de 9 de mayo de 2017 RG (RG 4673/14 y acumuladas), donde se resolvió, confirmando, idénticas regularizaciones de los ajustes extracontables negativos para determinar la base imponible de los periodos 2008, 2009, 2010 y 2011, esencialmente por incumplirse el requisito esencial exigido para realizar la citada corrección de valor de los elementos patrimoniales, que era la tenencia de las participaciones cuyo valor pretende corregirse por haber sido transmitidas (venta en 2006 a Entidades no residentes) de acuerdo con el criterio de este Tribunal confirmado por el Tribunal Supremo STS de 02-03-2015 (rec. nº. 645/2013), señalando el acto de liquidación que "*Dicha resolución fue recurrida por la entidad ante la Audiencia Nacional, estando en estos momentos pendiente de resolución.*"

En su escrito de alegaciones ante este Tribunal insiste la Entidad (CUARTO.- "*Deducción del fondo de comercio financiero en la compra de QR*") en su "*pretensión deseguir manteniendo el derecho a la aplicación del artículo 12.5 del TRLIS sobre la totalidad de la participación en QR puesto que tras la venta del 25% a sociedades 100% participadas directamente por QR, ésta sigue perteneciendo 100% a XZ .*", invocando al efecto una interpretación finalista del precepto y sosteniendo que no se ha producido una desinversión por dicha venta sino una mera reestructuración, invocando al efecto Sentencias de la AN de las que cita fecha pero no número de recurso.

Este Tribunal ha de señalar en primer lugar que la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) en Sentencia de ... 2020, núm. de recurso:.../2017 ha desestimado el recurso interpuesto por la Entidad contra la Resolución de este Tribunal de fecha de 9 de mayo de 2017 RG(RG 4673/2014 y acumuladas) donde se resolvió, confirmando, idénticas regularizaciones de los ajustes extracontables negativos para determinar la base imponible periodos 2008, 2009, 2010 y 2011, señalando al efecto:

<<CUARTO: Amortización de fondo de comercio financiero por la adquisición de Riviana Food.

.....
La cuestión planteada ha sido analizada y resuelto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de marzo de 2015, RC 645/2013:

"4) Problemática planteada:

A la vista de las transmisiones efectuadas, y partiendo de que todos sabemos lo que son tanto el Fondo de Comercio, como el Fondo de Comercio Financiero, la cuestión a decidir es si la transmisión efectuada el 18 de diciembre por CC (LEG 1889, 27) HOLDING a H.BV (entidad no residente) excluye la posibilidad de amortización del Fondo controvertido, como entiende la Administración, o, por el contrario, y como sostiene el BANCO ..., tal transmisión hecha a una entidad integrada en el grupo económico, aunque no en el fiscal, y teniendo en cuenta que el día 19 de diciembre se lleva a cabo otra transmisión que resitúa el bien dentro del grupo fiscal, no es obstáculo para la amortización pretendida.

5) Decisión de la Sala:

En principio no parece haber duda de que la amortización del Fondo de Comercio, como toda amortización, requiere que el bien al que se anuda el mencionado Fondo de Comercio permanezca en el patrimonio de quien lo amortiza, y de manera ininterrumpida durante el plazo de amortización.

El hecho de que el bien cuestionado sea objeto de transmisión dentro del grupo fiscal -consolidado- no parece que deba excluir, y pese al postulado precedente, la posibilidad de amortización, por la elemental consideración de que estamos en presencia de una operación interna del grupo fiscal, siendo la amortización un elemento que coadyuva a la determinación de la base, y, precisamente, la consolidación lo que pretende fijar es una base única del grupo. Estimamos, por ello, que la transmisión dentro del grupo fiscal no es obstáculo para la amortización del Fondo de Comercio.

El problema surge cuando la transmisión tiene lugar a favor de una entidad situada fuera del grupo fiscal, aunque dentro del grupo económico, que es lo que sucedió el 18 de diciembre.

Las características de las entidades que conforman el grupo fiscal no son coincidentes con las que se exigen al grupo económico. En este caso, y como muy relevante circunstancia, la transmisión se efectúa a favor de una entidad "no residente". Ello obliga a entender que la transmisión a favor de entidades no integradas en el grupo fiscal, que es lo que aquí sucede, impide la amortización pretendida al no haber permanecido el bien amortizado en el grupo fiscal durante todo el periodo en que la amortización opera. Obtenida la conclusión precedente es irrelevante que el bien, mediante una ulterior transmisión, se vuelva a resituar en el grupo, pues la salida formal del grupo del bien cuya amortización se pretende ya se ha producido, impidiendo la amortización que en la regularización se cuestiona."

El supuesto que analizamos es idéntico al contemplado por el Alto Tribunal, pues la transmisión se realiza a favor de entidades residentes en el extranjero, que se integran en el Grupo económico, pero no en el fiscal.

Por lo tanto, y atendiendo a la interpretación realizada por el Alto Tribunal, debemos desestimar la presente pretensión actora.

No consta que dicha Sentencia haya sido objeto de recurso de casación ante el TS>> .

Al margen de lo anterior este Tribunal destaca las contradicciones que se infieren de las propias alegaciones formuladas .

Señala la Entidad que:

<<Finalmente parece pacífico que se ha de tratar como una "corrección de valor" objeto de reversión cuando se deja de tener la participación adquirida que dio derecho a su aplicación, y, por lo tanto, también el "fondo de comercio financiero" implícito en esa participación que se ha deducido.

*.....
Y en este sentido, y atendiendo a nuestro caso concreto hemos de afirmar que no se ha producido ninguna desinversión con la venta por XZ del 25% de QR a QM y a NP y, por tanto, no se ha transmitido el "fondo de comercio financiero" adquirido en 2004, por lo que XZ tiene derecho a seguir aplicando lo dispuesto en el artículo 12.5 del TRLIS como lo venía haciendo hasta el ejercicio 2006>>.*

Y en el presente caso, como ya se hizo constar en la Resolución de este Tribunal de fecha de 9 de mayo de 2017 (RG 4673/2014 y acumuladas), donde se resolvió confirmando idénticas regularizaciones de los ajustes extracontables negativos para determinar la base imponible periodos 2008, 2009, 2010 y 2011, la Entidad, en el periodo de 2006, transmitió la participación y el fondo de comercio asociado a la misma revirtiendo -ajuste extracontable positivo- (valor fiscal de la participación transmitida) en el periodo de 2006, con motivo de la transmisión por venta del 25%, los ajustes extracontables negativos, de carácter temporal, motivados por la amortización fiscal de fondo de comercio asociado a dicha transmisión según liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 contra la cual no interpuso la Entidad reclamación alguna .

Y a partir de dicho momento ningún derecho ostenta la Entidad sobre la participación y el fondo de comercio asociado transmitido a las Entidades no residentes .

En definitiva que se desestiman las alegaciones de la Entidad y se confirma la liquidación reclamada en lo que a esta cuestión se refiere.

Sexto.

Procede a continuación analizar la tercera cuestión de fondo planteada, referida esta a la procedencia, como sostiene la Entidad, o no, como regularizó y liquidó la Inspección, de admitir como gasto fiscal deducible en IS de la Entidad Dependiente **TW SL** (periodos 2012, 2013 y 2014), los gastos contables por **retribuciones a D. Bqx, Presidente del Consejo de Administración**, al ser gratuito según Estatutos el desempeño de tal, en este último periodo hasta 27-5-14 (fecha de inscripción en el registro de la escritura de cese).

En su escrito de alegaciones ante este Tribunal (PRIMERO.- "*Deducibilidad de la remuneración de uno de los miembros del Consejo de Administración de TW*") insiste el alegante en su pretensión, aduciendo inaplicación de la "*teoría del vinculo*" "*aprobación por el Socio único de las retribuciones*", e "*inexistencia de liberalidad*", alegaciones estas que pasan a analizarse, y, se anticipa ya, a desestimarse.

Por lo que a la inaplicación de la "**teoría del vinculo**" se refiere aduce el alegante (página 8):

<<Queda por tanto fuera de duda que esta parte sí ha aportado suficiente documentación por la que se acreditaba que D. Bqx no tenía una relación de alta dirección con TW y que bajo los criterios jurisprudenciales la Inspección no ha justificado que la tenga. La alta dirección ha de apreciarse caso por caso, y, en este caso concreto, interpretado ese concepto adecuadamente y con rigor, no concurre en D. Bqx ninguno de los tres criterios exigidos; por lo que no procede en este caso, como pretende la Administración, la aplicación de la teoría del vínculo>>.

Por lo que a la "**aprobación por el Socio único de las retribuciones**" se refiere aduce el alegante (página 9):

<<La exigencia de que consten en los estatutos el carácter retribuido y el sistema de retribución tiene por finalidad primordial favorecer la máxima información a los socios para facilitar el control de la actuación de los administradores. La normativa mercantil otorga a los socios el control y la determinación de la retribución de los administradores, siendo reprochable que habiéndose dispuesto en los estatutos que el cargo de administrador es gratuito, la sociedad, "a espaldas" de los socios, les retribuya, por lo que en esos casos se les atribuye a los socios el derecho a exigir a la sociedad que reclame su restitución.

Sin embargo, ha quedado acreditado que los pagos cuya deducibilidad se discute en esta Litis fueron fijados y aprobados por el Consejo de Administración de la sociedad matriz XZ a propuesta de su Comisión de Selección y Retribuciones. Esto demuestra (i) no solo que son pagos que obedecen a su función de directivo del grupo ajeno a

una supuesta relación de alta dirección con la sociedad en la que es administrador, como se ha justificado anteriormente; (ii) sino que tampoco se está produciendo la ilegalidad mercantil en la que pretende apoyarse la Inspección y la Oficina Técnica. Difícilmente podría **XZ** (socio único de **TW**) reclamar a **D. Bqx** la devolución de esas cantidades alegando que se han realizado al margen de su conocimiento y control cuando ha sido ella misma quien las acordó>>

Por lo que a la "**inexistencia de liberalidad**" se refiere aduce el alegante (página 8):

<<Subsidiariamente a lo argumentado anteriormente, esta parte sostiene su falta de encaje en el concepto de liberalidad recogido en el art. 14 del TRLIS y 15 de la LIS, en aras a defender la deducibilidad del gasto derivado de los pagos satisfechos a **D. Bqx** por **TW**>>

En primer lugar, y en relación con lo expuesto, tal y como ya señala el Acto liquidación, en su Fundamento de Derecho Cuarto.- "**De los ajustes propuestos en la entidad TW, SL**". apartado 1. "**Retribuciones satisfechas al Sr Bqx, administrador de la entidad**", epígrafe IV.- "**Contestación a las alegaciones**", este Tribunal, en su Resolución de 9 de mayo de 2017 (RG 4673/14, 4674/14, 4676/14 y 4681/14), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2011, se ha pronunciado en el Fundamento de Derecho Noveno sobre esta misma cuestión, esto es, la calificación de las retribuciones satisfechas a **D. Bqx** por la entidad **TW SL**, como retribuciones en su condición de Presidente del Consejo de Administración no previstas en Estatutos y, por tanto, no deducibles a efectos de determinar la Base imponible del IS, sin que concurren en el presente hechos distintos de los allí valorados ni normas ni criterios jurisprudenciales distintos de los allí tomados en consideración.

La Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de ... 2020, núm. de recurso: .../2017, confirma la Resolución del TEAC citada, y así, razona en su Fundamento de derecho Sexto:

<<SEXTO:

Deducibilidad del gasto derivado de las remuneraciones abonadas a determinados trabajadores de las entidades RRS, T, y TW.

La Inspección considera que los importes abonados a estos trabajadores no debieron considerarse como gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades por el hecho de que estas personas, además de prestar servicios como directivos de **RRS, T y TW**, eran al mismo tiempo consejeros de dichas entidades.

La controversia surge porque la Inspección considera que debe entenderse que el vínculo que mantiene el trabajador con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral.

La doctrina que sostiene la Administración es coincidente con la contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013, RC 4808/2011:

"Y si de la importancia pasamos a la distinción entre funciones, debe señalarse que la jurisprudencia de la Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo (representada por las Sentencias recogidas en el Fundamento de Derecho Decimocuarto de la de fecha 13 de noviembre de 2008), ha entendido que sólo es compatible la relación de carácter laboral especial de alta dirección (gerencia) con la de carácter mercantil del cargo de administrador cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los Estatutos."

El Tribunal Supremo Sala de lo Civil, ha dictado sentencia el 26 de febrero de 2018, interpretando el sistema diseñado tras la reforma operada por la Ley 31/2014 (RCL 2014, 1613) , en relación a la retribución de administradores y consejeros.

Las conclusiones que se extraen de esta sentencia son:

- 1.- El carácter retribuido del cargo de administrador debe estar previsto en los estatutos.
- 2.- Los estatutos sociales han de establecer el carácter gratuito (bien expresamente, bien por no incluir previsión alguna al respecto) o retribuido del cargo y, el sistema de retribución.
- 3.- La exigencia de reserva estatutaria para la retribución de los administradores se extiende a todos los administradores sociales.
- 4.- Explica el Alto Tribunal que en nuestro sistema el órgano de administración social es monista, ya que no existe un órgano ejecutivo y de representación y otro de supervisión, como en los sistemas duales. Por lo tanto, los administradores sociales, en su condición de tales, tienen facultades deliberativas, representativas y ejecutivas.

El Tribunal Supremo se opone a la distinción entre la retribución y funciones de los administradores "en su condición de tales" y en su condición de ejecutivos y opta por una significación unitaria de administrador y un concepto amplio de retribución sujeto al control de la junta de socios a través de la denominada reserva estatutaria.

Por lo tanto, esta sentencia, aún aplicando una Ley no vigente durante los ejercicios que nos ocupan, sigue la idea unitaria en relación al vínculo de los administradores con la sociedad, en los términos que ya venía declarando el Tribunal Supremo en anteriores ocasiones, entre otras, en la ya citada sentencia de 26 de septiembre de 2013, RC 4808/2011.

La doctrina expuesta **nos impide aceptar las siguientes afirmaciones actoras:**

1.- **XZ**, único accionista de estas tres sociedades, establece anualmente la política retributiva para los directivos de todas las sociedades del Grupo, entre los que se encuentran los que son consejeros de esas tres sociedades. Como queda acreditado en el expediente administrativo, la Comisión de Selección y Retribuciones revisa cada año la política retributiva de todo el Grupo y eleva sus propuestas al Consejo de Administración, que, en su caso, las aprueba.

Resulta innegable que las consideraciones anteriores suplen con plena eficacia la falta de previsión estatutaria, desde el mismo momento en que el accionista único ha reflejado con absoluta precisión su voluntad inequívoca mediante las referidas actas.

La voluntad del socio único no puede suplir la falta de previsión estatutaria de retribución de los administradores de la sociedad.

2.- Deberá reconocerse que en sociedades íntegramente participadas (como es el caso de las tres que nos ocupan), el único afectado por la fijación de retribuciones no determinadas específicamente en los estatutos a favor de consejeros será el propio accionista único, respecto del que no tiene sentido plantear la regularización del gasto por retribuciones como mecanismo de evitación de fraude alguno, pues es él quien, con participación en el Consejo de Administración de las filiales, mantiene a los administradores en sus cargos y aprueba sus retribuciones anuales.

Esta circunstancia es irrelevante (el TS no distingue entre sociedades de socio único o pluralidad de socios), para determinar la imposibilidad de deducir retribuciones de administradores no previstas en los estatutos.

3.- Como ya se ha puesto de manifiesto, en los Acuerdos de Liquidación la Inspección adopta una interpretación de la "teoría del vínculo" que podríamos llamar monista o excluyente, y que resulta más restrictiva, como veremos a continuación, que la que realizan nuestros juzgados y tribunales.

En efecto, la interpretación de la Inspección supone entender que el nombramiento como administrador origina inexorablemente una absorción por el vínculo mercantil del vínculo laboral de alta dirección previo, descartando de este modo la posibilidad de que puedan coexistir, siquiera teóricamente, las dos relaciones.

Esta idea del vínculo único es la sostenida en las sentencias del TS a las que antes no hemos referido.

En el Acuerdo de Liquidación del ejercicio 2010 (en análogo sentido los del 2008, 2009 y 2011), podemos leer:

"Según el art. 15 de los estatutos de las citadas sociedades, los Administradores ejercerán su cargo de forma gratuita. D. ... es miembro del Consejo de Administración de las entidades **T SL Unipersonal** y **TW SL**, de las que percibe remuneraciones. En base a estas circunstancias, y en aplicación de doctrina y jurisprudencia considera la Inspección actuaria que estas retribuciones no son deducibles. No obstante, el Sr. ... ocupaba puesto de alta dirección en la entidad **T SL**, simultaneando dicho puesto con el cargo de miembro del Consejo de Administración. (...)

Por otra parte, de la propia voluminosa documentación aportada por la entidad con sus alegaciones, se puede concluir que la retribución a los administradores es, precisamente, retribución a los administradores, según resulta literalmente de las actas y documentación aportada."

La recurrente en su demanda, no concreta las funciones de los administradores que pudieran tener naturaleza laboral (las funciones ejecutivas de los administradores se integran en el concepto de relación mercantil).

La recurrente alega ausencia de ánimo de liberalidad en los pagos a los administradores, pero ello es irrelevante, porque la cuestión es que solo pueden ser deducidas las cantidades que perciben los administradores que consten en los Estatutos, como reiteradamente ha declarado el TS.>>

No consta que dicha Sentencia haya sido objeto de recurso de casación ante el TS .

Asimismo tal y como ya señala el Acto liquidación "En idéntico sentido se ha pronunciado el TEAC en Resolución de 7 de junio de 2018 (RG 6730/14), relativa al concepto tributario RETENCIÓN/INGRESO A CUENTA RENDIMIENTOS TRABAJO/PROFESIONAL, del período 11/2009 a 12/2011, del mismo obligado tributario" sin que contra esta Resolución interpusiera la Entidad recurso contencioso alguno .

Finalmente también en idéntico sentido se ha pronunciado el TEAC en Resolución de 24 de septiembre de 2020 (RG 4953/19) relativa al concepto tributario RETENCIÓN/INGRESO A CUENTA RENDIMIENTOS TRABAJO/PROFESIONAL, del período 10/2013 a 05/2014, del mismo obligado tributario según Acta de

disconformidad y Acto de liquidación dictado en el seno del mismo procedimiento de comprobación iniciado cerca de la Entidad dependiente **TW SL**, Fundamento de Derecho Tercero, señalando igualmente que esta cuestión (relativa al vínculo existente entre el Sr. **Bqx** y la sociedad exclusivamente mercantil como defendía la Inspección) ya fue contestada de forma motivada por este TEAC a la entidad recurrente en resolución de 07-06-2018 (RG 6730/14) relativa al mismo concepto, períodos 11/2009 a 12/2011, sin que contra esta Resolución haya interpuesto la Entidad recurso contencioso alguno, añadiendo que:

<<En consecuencia, no habiéndose modificado las circunstancias concurrentes en las que se basa la motivación de la resolución reproducida, se desestima, por las mismas razones, la alegación planteada.

*En este sentido, conviene recordar que la única modificación acontecida fue el cese del Señor **Bqx** como administrador de la sociedad, situación esta que fue considerada por la Inspección, ya que en el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad sólo se regularizan las retenciones hasta la fecha del cese del cargo de administrador.*

Los ajustes por las retenciones derivadas de las retribuciones en especie desde el cese del cargo de administrador se regularizan en el acta de conformidad junto con el resto de empleados y directivos de la empresa, pues a partir de dicho momento dejan de concurrir las dos relaciones "incompatibles".>>

En relación con lo alegado por la Entidad respecto de la inaplicación de la "teoría del vínculo", y en los términos ya expresados, ha de señalarse que esta cuestión ha quedado ya resuelta de forma firme y consentida por la Entidad sin que sea necesario mayor motivación en esta Resolución. Las retribuciones satisfechas a D. **Bqx** por la entidad **TW SL** en los períodos 2012, 2013 y 2014, en este último hasta 27-5-14 (fecha de inscripción en el registro de la escritura de cese) lo son en su condición de Consejero y Presidente del Consejo de Administración, y siendo gratuito según Estatutos el desempeño de tal según el artículo 15 de los Estatutos de la sociedad, los gastos contabilizados por la Entidad por retribuciones a D. **Bqx**, Presidente del Consejo de Administración, no son deducibles a efectos de determinar la Base imponible del IS de los períodos 2012, 2013 y 2014 por las mismas razones ya expresadas en la Resolución de este Tribunal confirmada por la AN del IS de los períodos ejercicios 2008 a 2011, sin que concurren en el presente hechos distintos de los allí valorados ni normas ni criterios jurisprudenciales distintos de los allí tomados en consideración.

Es por todo lo anterior plenamente aplicable la denominada "teoría de los actos propios". La Entidad, con pleno conocimiento del alcance de ello, mostró su conformidad al no interponer recurso alguno, constituyendo un verdadero y auténtico factum proprium. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 10-07-2014, rec. n.º 1516/2013, ha señalado, por lo que aquí interesa:

<<La conformidad manifestada (...) en relación a "los hechos descritos en el acta y con las consideraciones jurídicas de las que se deriva la liquidación propuesta, excepto en lo referente a la no aplicación de la exención prevista en el artículo 21.1 del TRLIS" significa que dicha aquiescencia se prestó no sólo a unos hechos abstractamente considerados, sino a una propuesta de liquidación efectuada con descubrimiento de deuda, que obliga a su inmediata satisfacción.

(...)

Consecuentemente, a la vista de la mencionada doctrina jurisprudencial, la conducta del obligado tributario, puesta de relieve en la firma de la diligencia y del acta de referencia, en las que reconoce su aquiescencia respecto (...) de los hechos descritos en el acta y consideraciones jurídicas de las que se deriva la liquidación propuesta, "excepto en lo referente a la no aplicación de la exención prevista en el artículo 21.1 del TRLIS", constituye un verdadero y auténtico factum proprium contra el que ahora no puede alzarse.

En relación con lo alegado por la Entidad respecto de ausencia de liberalidad, como bien señala el alegante "*ni la Inspección ni la Oficina Técnica han negado la realidad de los servicios prestados por D. **Bqx***", sin que de ello se infiera, como pretende la Entidad "*quedando fuera por lo tanto el animus donandi característico de toda liberalidad como es bien reconocido por la Dirección General de Tributos ("DGT")*", sin mencionar de forma concreta en qué doctrina manifestada de este Centro directivo ampara su conclusión .

Al respecto y por el contrario la DGT ha señalado, entre otras en Consultas Vinculantes N.º: V0879-12 de fecha 25-04-2012; V0232-14 de fecha 31-01-2014, V0439-14 de fecha 18-02-2014, V2319-14 de fecha 08-09-2014 que "*Si con arreglo a los estatutos sociales el cargo de administrador es gratuito, la retribución que se pudiera satisfacer al administrador de la entidad no tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible, por tratarse de una liberalidad, según los términos del artículo 14.1.e) del TRLIS.*"

Lo que afirma la Inspección es que las retribuciones dinerarias y especie abonadas al consejero y que no encuentran cobertura en los estatutos, constituyen a efectos de su consideración como gasto para la determinación de la base imponible de la Entidad, una liberalidad, exista o no animus donandi, en cuanto que se trata de un gasto no obligatorio para la entidad, precisamente por no encontrar tales retribuciones respaldo, en este caso estatuario,

tal y como obliga la legislación mercantil incumplida, ni haber acreditado la Entidad esas otras funciones distintas realizadas por aquellos.

En palabras de TS en su Sentencia de 2 de enero de 2014, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4269/2012, citada por este Teac en su Resolución de 9 de mayo de 2017 (RG 4673/14, 4674/14, 4676/14 y 4681/14), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2011, confirmada por la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 20 julio 2020, núm. de recurso: 642/2017:

<<La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesariedad" del gasto como a veces se pretende, sino en su "legalidad", que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes>>.

En este sentido, no es controvertido el carácter gratuito del cargo de administrador según los Estatutos de la Entidad y, como dice la Sentencia la AN antes citada de 20 julio 2020, núm. de recurso: 642/2017, rechazando idéntica alegación a la ahora formulada ante el TEAC,: "La voluntad del socio único no puede suplir la falta de previsión estatutaria de retribución de los administradores de la sociedad".

Las retribuciones satisfechas no previstas en Estatutos constituyen una ilegalidad.

En definitiva que las retribuciones satisfechas a D. **Bqx** en su condición de Consejero no encuentran cobertura en los estatutos, de ahí que su registro contable como "Gasto" por retribución del administrador e inclusión en el resultado contable de la Entidad, del que se parte para determinar la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 de TRIS y sin realizar el correlativo ajuste extracontable positivo sea erróneo, como así se infiere incluso de las propias alegaciones de la Entidad (pagina 8):

<<En efecto, hemos de recordar que el TRLIS y la LIS no disponen que no sean deducibles los pagos satisfechos a los administradores de la sociedad, sino que el rechazo a su deducibilidad propugnado por la jurisprudencia viene derivado de manera indirecta para aquellos supuestos en los que la sociedad no debió haberlos satisfecho (liberalidades) por ser contrarios a lo dispuesto en la normativa mercantil, en cuyo caso los socios tendrían derecho a exigir a la sociedad que reclame su restitución a los directivos que los habría percibido ilegalmente>>

Y en palabras de la Sentencia de la AN antes citada: "La recurrente alega ausencia de ánimo de liberalidad en los pagos a los administradores, pero ello es irrelevante, porque la cuestión es que solo pueden ser deducidas las cantidades que perciben los administradores que consten en los Estatutos, como reiteradamente ha declarado el TS"

Y constituyen a efectos de su consideración como gasto contable y fiscal para la determinación de la base imponible de la Entidad, una liberalidad, precisamente por no encontrar tales retribuciones respaldo, en este caso estatuario, tal y como obliga la legislación mercantil incumplida, como bien dice la Entidad "no debió haberlos satisfecho (liberalidades) por ser contrarios a lo dispuesto en la normativa mercantil".

En conclusión, que se desestiman las alegaciones de la Entidad y se confirma la liquidación reclamada en lo que a esta cuestión se refiere.

Séptimo.

Procede a continuación analizar la cuarta cuestión de fondo planteada referida esta a la procedencia, como sostiene la Entidad, o no, como regularizó y liquidó la Inspección, de admitir como gasto fiscal deducible en IS de la Entidad Dominante **XZ** (periodo 2012), el gasto de ... **euros** por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con un empleado de la Entidad **PG SL** transmitida en 2010 a **DDF SA** a cambio de prestar su conformidad con el escrito de acusación que ponga fin de forma definitiva a las dos causas penales referidas en lo que respecta a **PG S.L.** según sentencias del JCP de 5 de julio de 2012 y de 8 de marzo de 2013 por el que fue condenado como autor de dos delitos de defraudación de la tasa suplementaria del sector de leche y productos lácteos (la "tasa láctea") de las temporadas 2001/2002 y 2002/2003.

En su escrito de alegaciones ante este Tribunal (SEXTO.- "Deducibilidad del pago realizado en virtud de un acuerdo transaccional") insiste el alegante en su pretensión, aduciendo 3 motivos de oposición referidos a falta de motivación, ser otro el periodo en que debió regularizarse y deducibilidad fiscal del referido gasto y así manifiesta que :

<<...ese gasto, por su naturaleza y estar directamente relacionado con la actividad empresarial de mi representada y con sus ingresos, es plenamente deducible (ni la Inspección ni la Oficina Técnica han mencionado en base a qué artículo del TRLIS defienden la no deducibilidad), pero, en cualquier caso, de cuestionarse, tendría

que haberse hecho en el ejercicio 2010, como ha quedado reconocido respecto de la indemnización satisfecha a **DDF**, por lo que no cabe concluir, como hace la Oficina Técnica, que en 2012, ejercicio comprobado, el "importe abonado al empleado de **PG**, igual a 853.000 euros, [...] no puede ser en modo alguno deducible"

.....>>

A tal efecto estima este Tribunal necesario expresar con claridad y detalle (lo que se echa en falta en el acto de liquidación) los hechos económicos acontecidos en 2010 y en 2012, el registro contable de los mismos, y la incidencia de ellos en la determinación de la base imponible de IS de ambos periodos, distinguiendo a su vez cual fue la **propuesta inspectora** documentada en acta de disconformidad donde se proponían regularizar como no deducibles 3 importes de ... euros pagados por **XZ** a **DDF SA** según Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012, ... euros correspondientes a Abogados y costas según encargo profesional, junto con otras empresas lácteas, en fecha 11 de octubre de 2011, y ... euros correspondientes por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con un empleado de la Entidad **PG SL** transmitida en 2010 a **DDF SA** a cambio de prestar su conformidad con el escrito de acusación que ponga fin de forma definitiva a las dos causas penales referidas en lo que respecta a **PG S.L.** según sentencias del JCP de 5 de julio de 2012 y de 8 de marzo de 2013 por el que había sido condenado como autor de dos delitos de defraudación de la tasa suplementaria del sector de leche y productos lácteos (la "tasa láctea") de las temporadas 2001/2002 y 2002/2003 y la **regularización confirmada en el acto de liquidación** objeto de esta reclamación, donde, dando respuesta motivada y aceptando parcialmente las alegaciones de la Entidad frente al Acta de disconformidad, concluye en su Fundamento de Derecho Sexto.- "*Ajustes propuestos en relación con XZ, SA*", apartado 7. "*Deducibilidad de los pagos derivados de los procedimientos relativos a la tasa suplementaria del sector de leche y productos lácteos*", confirmando la citada regularización exclusivamente en relación con el importe ... euros.

Periodo de 2010

En el periodo de 2010 la Entidad **XZ, S.A.** (vendedor) suscribió con **DDF S.A.** (compradora) un acuerdo de compraventa de las participaciones de **PG SL** (la sociedad vendida), "*el negocio lácteo*" en fecha 30 de marzo de 2010.

Este **TTV** consta mencionado sin concretar su incorporación al expediente ni por la Inspección ni por la Entidad en sus Escritos de alegaciones.

La Entidad **XZ, S.A.** (vendedora) contabilizó dicha venta según detalle de apartados 3º y 4º del Documento "*Venta del Grupo lacteo ... Dilig 2*" que obra en el expediente "*aportado en la comprobación anterior, que se ha incorporado al expediente*" según Acto de liquidación y aportado también por la Entidad en Anexo IV del Escrito de alegaciones al Acta, registrando el resultado contable de la operación en cuenta "... *Beneficio en venta de participación de Grupo lácteo*" y registrando con cargo a la citada cuenta (menor beneficio) y abono a la cuenta "... *GARANTIA LITIGIOS VTA PG*" (pasivo) un importe de ... euros por razón de las garantías concedidas a **DDF S.A.** (compradora) en el acuerdo de compraventa de las participaciones de **PG SL** (la sociedad comprada) en fecha 30 de marzo de 2010, en relación a los procesos abiertos a **PG SL** (la sociedad comprada) por la Tasa Láctea de las campañas 2001-2002 y 2002-2003, cuantificando dicho importe tomando en consideración el principal no prescrito y los intereses de demora desde 2002 de acuerdo con la información de la que se disponía .

<<4º Garantías de EP a DDF en la venta de las acciones de PF y RW

En el **TTV** de venta se estipulan toda una serie de representaciones y garantías que se conceden por EP a **DDF** (es una práctica habitual en este tipo de transacciones). No hay litigios significativos en curso, excepto por lo que se comenta a continuación, y tampoco se espera que en el futuro pudiera surgir pasivo oculto alguno en las sociedades vendidas.

Como se indicó en la memoria consolidada de 2009, existe un proceso abierto en la AN contra todos los productores lácteos de España.

En este proceso, el fiscal que lo lleva ya ha cuantificado el primero de los dos expedientes abiertos, y se espera que podría tener el segundo expediente cualificado para finales de 2010. De acuerdo con la información que disponemos, la situación es:

- Campaña 2001/2002 (no prescrita) ... de euros Intereses desde Mayo de 2002
- Campaña 2002/2003 (no prescrita) ... de euros Intereses desde Mayo de 2003
- Otras campañas ya prescritas ... de euros

A efectos de registrar la provisión necesaria como consecuencia de las garantías otorgadas a **DDF**, el único contencioso a priori provisionable es éste de la Tasa Láctea, pero entendemos que solo de la parte no prescrita (y así lo defenderemos en los tribunales).

Por tanto, al 30 de septiembre de 2010, el montante de la provisión a registrar sería:

.....>>

Dicho registro contable encuentra su amparo en la doctrina vinculante (artículo 89 de la LGT) de la DGT manifestada en Consulta V2586-09, de fecha 23 de noviembre de 2009, formulada por la Entidad y aportada como Anexo V del Escrito de alegaciones al Acta de fecha 14 de diciembre de 2018, según aduce la Entidad ("SÉPTIMA,- PAGOS DERIVADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA TASA SUPLEMENTARIA DEL SECTOR DE LECHE Y PRODUCTOS LÁCTEOS: Resalta en esta respuesta la contabilización de la operación reconociendo como renta el importe "netado" de la provisión y que, al minorar la base de la deducción, el importe de la provisión es un menor resultado fiscal.")

La citada Consulta dispone:

<<.....

La consulta versa sobre la contabilización de la «cláusula de responsabilidad por litigios» que pactan vendedor y comprador, desde la perspectiva de la empresa que enajena la participación en una sociedad dependiente. De acuerdo con la información incluida en la consulta la sociedad vendedora asume, en virtud de dicha cláusula los daños que se deriven de los procedimientos judiciales identificados en el anexo del TTV.

La cuestión a resolver es si al amparo del citado acuerdo la sociedad vendedora debe contabilizar una provisión formando parte del asiento de baja de la participación y, en consecuencia, el resultado de la venta debe minorarse en el importe del pasivo, o por el contrario, el registro de la citada provisión es independiente del reconocimiento del resultado asociado a la baja del activo.

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007 de 16 de Noviembre la baja de un activo financiero está regulada en el apartado 2.9 de la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros del PGC 2007, como sigue:

«Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.»

De acuerdo con lo anterior la baja del activo financiero se realizará en un solo asiento contabilizando cualquier pasivo asumido; en el caso objeto de consulta la citada provisión. El resultado de la venta será la diferencia entre la contraprestación recibida, neta del pasivo asumido, y el valor en libros de la participación.

Por tanto, a efectos de aplicar la deducción por reinversión de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS, la cuantía a reinvertir será el importe total de la contraprestación pactada en la transmisión de la participación, sin que la misma se vea afectada por el hecho del pasivo asumido, el cual, por el contrario, afectaría a la determinación del beneficio extraordinario contable y fiscal generado en la operación y por tanto, a la base de la deducción a que se refiere dicho artículo.

No obstante, en el caso de que no haya lugar al pago de la indemnización cubierta con la provisión y esta deba anularse registrando un ingreso que se integraría en el resultado contable y fiscal del ejercicio en que se anule dicho pasivo, caso de que se hubiese reinvertido la totalidad del importe obtenido en la transmisión, sobre dicha renta podrá aplicarse la deducción establecida en el citado artículo 42 del TRLIS por cuanto la misma tiene su origen en la transmisión de la participación y representa la recuperación de una parte de la renta generada en dicha transmisión.

Dicho registro contable es igualmente expresado en Consulta ICAC de 1 de diciembre de 2009, Consulta 4 BOICAC, núm. 80 y en Consulta Vinculante DGT n.º V0843-13, de fecha 14 de marzo de 2013, (referida igualmente a la deducción por reinversión del art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TRIS) y que señala:

<<La consulta versa sobre la contabilización de la "cláusula de responsabilidad por litigios" que pactan vendedor y comprador, desde la perspectiva de la empresa que enajena la participación en una sociedad dependiente. De acuerdo con la información incluida en la consulta la sociedad vendedora asume, en virtud de dicha cláusula los daños que se deriven de los procedimientos judiciales identificados en el anexo del TTV. De acuerdo con el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007 de 16 de Noviembre la baja de un activo financiero está regulada en el apartado 2.9 de la norma de registro y valoración 9.^a. Instrumentos financieros del PGC 2007, como sigue:

"Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce."

En virtud de lo anterior, la baja del activo financiero se realizará en un solo asiento contabilizando cualquier pasivo asumido; en el caso objeto de consulta la citada provisión. El resultado de la venta será, por tanto, la diferencia entre la contraprestación pactada y el valor en libros de la participación, minorada en el valor del pasivo asumido.

Por tanto, a efectos de aplicar la deducción por reinversión, de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS, la cuantía a reinvertir será el importe total de la contraprestación pactada en la transmisión de la participación, sin que la misma se vea afectada por la existencia del pasivo asumido. Sin embargo, tal y como se ha señalado en el párrafo anterior, el pasivo asumido sí que debe tenerse en cuenta a los efectos de determinar la renta fiscal generada en la operación y, por tanto, la base de la deducción a que se refiere este artículo.

En conclusión, en el supuesto en que la provisión por responsabilidades se aplique a su finalidad, el pago realizado no tendrá reflejo alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias, no alterándose, por tanto, lo señalado en el párrafo anterior, de manera que, tal y como se ha indicado, dicha provisión minorará la base de la deducción en el período impositivo en que se produjo la transmisión de las acciones y la dotación de la misma.

Por el contrario, en caso de que no se produzca la aplicación de la provisión a su finalidad, se produzca la anulación de la misma registrando un ingreso, el mismo se integraría en la base imponible de la entidad consultante, y podría generar derecho a la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, por cuanto la misma tiene su origen en la transmisión de la participación y representa, de manera indirecta, una mayor renta generada en dicha transmisión>>.

Por lo que respecta al pasivo contractual asumido y su provisión contable (abono a la cuenta "14100003 GARANTIA LITIGIOS VTA PG") determinante del menor beneficio obtenido (cargo a la cuenta "... Beneficio en venta de participación de Grupo lácteo"), ha de señalarse que, conforme a lo expuesto, la misma deriva del TTV de venta y su aplicación del posterior Acuerdo de liquidación al que posteriormente aludiremos y se registra y contabiliza en los términos de la NRV 15º del PGC 2007:

<<15.ª Provisiones y contingencias.

1. Reconocimiento.

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

2. Valoración.

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión>>

En relación con tal contabilización manifiesta la Entidad en Escrito de alegaciones al Acta de fecha 14 de diciembre de 2018 que:

<<En este caso, **XZ** había contabilizado en 2010 como menor beneficio de la operación de venta del negocio lácteo una provisión por el importe que estimaba que podía tener que hacer frente ante **DDF** por los compromisos asumidos (garantías).

Por su parte, **DDF**, conforme se indica por el ICAC (BOICAC nº 106/2016 Consulta 4), debió registrar un activo por un importe equivalente a lo que esperaba recibir de **XZ**.

El ICAC ha establecido que "en el supuesto de que la sociedad adquirente estime probable que parte del importe entregado o comprometido con los vendedores puede retornar a la sociedad, en virtud de la citada cláusula, la mejor estimación del importe a recibir se deberá registrar como un activo",

Una vez materializada la contingencia, en 2012, **XZ** aplicó la provisión en el importe correspondiente (revirtiendo el resto y reconociéndolo como un mayor resultado de la venta); y **DDF** debió realizar el mismo ajuste respecto del activo que debió registrar en el momento de la venta.

Estos movimientos contables justifican que la aplicación de la provisión en **XZ** tiene su correlación con **DDF** y no con los pagos realizados al FEOGA por **PG**>>.

La Consulta del ICAC de 01-06-2016, Consulta: nº 4 BOICAC, núm. 106, cuyo criterio ha sido incorporado a Consulta vinculante DGC n.º: V3872-1616, de fecha 13 de septiembre de 2016, referida a los "Efectos contables y fiscales de una cláusula de indemnidad asociada a la transmisión de una sociedad" desde la perspectiva de la Entidad adquirente (que contabilizara un activo) y de la sociedad adquirida (que contabilizara un gasto y su provisión):

<<1. Hasta que transcurra el plazo de un año desde la fecha de adquisición, el adquirente debe realizar la mejor estimación del valor de los activos identificables y de los pasivos asumidos. Si en ese periodo se aprecia la existencia de una obligación a cargo de la sociedad adquirida, que será compensada por el vendedor por traer causa de hechos anteriores a la fecha de adquisición, el importe recibido no se contabilizará como un ingreso sino como la recuperación de la contraprestación contingente entregada.

La aplicación de esta regla al caso que nos ocupa originará que la sociedad adquirida reconozca en la fecha de adquisición un gasto y la correspondiente provisión, y el socio (la sociedad consultante) una reducción en el valor inicial de la inversión para contabilizar la contraprestación contingente como un activo, o un ajuste en el valor inicial de la citada contraprestación con cargo o abono, según proceda, a la cuenta que refleje la inversión en los instrumentos de patrimonio.

.....>>

La Entidad **XZ, S.A.**, (vendedora) no realizó ningún ajuste extracontable para determinar la Base imponible del periodo 2010.

Este periodo de 2010 de la Entidad **XZ, S.A.** fue objeto de comprobación sin regularizarse el beneficio contabilizado y declarado en los términos expresados.

Periodo de 2012

En el periodo de 2012 (objeto del Acto de liquidación) la Entidad **XZ, S.A.** (vendedora) contabilizó la aplicación parcial de la provisión su destino por importe total de ... euros, y el ingreso contable del importe no aplicado de ... euros según detalle de asientos contables números ... y ... (diligencia 6.6 Juicio **DDF** Prov. aplicada 2012)

El PGC 2007.- QUINTA PARTE DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES, GRUPO 1, Subgrupo 14 Provisiones ("Obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán"), cuenta ... Provisión para otras responsabilidades señala :

142. Provisión para otras responsabilidades

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6 que correspondan.

a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta ...

b) Se cargará:

b₁) A la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta ...

En justificación del citado importe de ... **euros** de aplicación parcial de la provisión " 14100003 GARANTIA LITIGIOS VTA **PG**" dotada a 2010, la Entidad aporta (diligencia 6.6 Juicio **DDF** Prov. aplicada 2012) los documentos que se indican a continuación, de donde se infieren los distintos 3 importes que se proponían regularizar en el Acta que integran el mismo y sus destinatarios (que no es en los tres casos **DDF**) y su razón de ser:

1º.- XZ (vendedora) a DDF SA (compradora)

... **euros** pagados por **XZ** (vendedora) a **DDF SA** (compradora) según Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012 y transferencia bancaria de 2 de julio de 2012.

Dicho importe a su vez se corresponde con 2 conceptos distintos:

... **euros**, según lo dispuesto en el artículo 9.1.5 del **TTV** de compraventa de participaciones se corresponde con el 70% de la cuantía a pagar por **PG SL** (la sociedad comprada) en concepto de responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses por importe de ... **euros**; y ello de conformidad al acuerdo alcanzado según la información facilitada al respecto por **XZ**, y cuyo detalle se adjunta como Anexo 1 al Acuerdo.

Las Cláusulas Primera, Segunda y Tercera, primer párrafo, del Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012 señalan:

<<PRIMERA.- Ante la terminación convencional de los litigios de la tasa láctea, GLI autoriza y da su expresa conformidad a **XZ**, según lo dispuesto en el artículo 9.1.5 del **TTV**, a la cuantía a pagar por **PG** en concepto de responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses por importe de ... **euros**; y ello de conformidad al acuerdo alcanzado según la información facilitada al respecto por **XZ**, y cuyo detalle se adjunta como Anexo 1 al presente acuerdo.

SEGUNDA.- En virtud de lo previsto en las Cláusulas 9.1.5 y 9.4 del **TTV**, **XZ** instruye a GLI y a **PG** para que se proceda al ingreso de la referida cantidad, mediante tres transferencias por las cantidades y conceptos detallados en el Anexo I a la cuenta del Banco de España ..., el 2 de julio de 2012.

TERCERA.- Tan pronto como reciba los oportunos justificantes de las tres transferencias realizadas, **XZ** ingresará, en concepto de importe Indemnizable a GLI y siguiendo sus instrucciones el mismo día 2 de Julio de 2012 a la cuenta de la empresa **DDJ, S.L.U.** nº ..., el 70% del importe abonado por ésta en nombre de **PG** el mismo día, 70% que asciende a la cantidad de ... **euros**; todo ello de conformidad a la definición de daño consignada en el **TTV** y que **XZ** entiende aplicable según los argumentos reflejados en las cartas recogidas en la exposición tercera, procediendo así al abono efectivo del quebranto patrimonial a que se refiere el presente acuerdo, pero neto del impacto fiscal positivo que pudiera derivarse de la consideración de gasto deducible en **PG** del importe pagado en concepto de responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses>>.

Los importes a pagar por **PG** en concepto de responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses por importe de ... **euros**; y ello de conformidad al acuerdo alcanzado según la información facilitada al respecto por **XZ**, y cuyo detalle se adjunta como Anexo 1 al Acuerdo son los siguientes :

a) ... **euros** con el concepto "Tasa láctea campañas 1997-1998 a 2005-2006, diligencias previas .../02-Central Instrucción nº 5",

Se aporta (diligencia 8.4- y Anexo VII del Escrito de alegaciones al Acta) también certificado del FEGA de fecha 10 de julio de 2012 respecto a esta cantidad en el que se indica que dicha cantidad incluye intereses de demora y que estas cantidades no son repercutibles a los ganaderos

<<CERTIFICA:

1.- Que a cuenta de **PG S.L.** ha sido ingresada en la cuenta del ... **PAGADOR** nº ... la cantidad de ... **euros**, en concepto de responsabilidad civil sobre tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos

correspondiente a los períodos de tasa de 1997/1998 a 2005/2006 por los que se sustancian diligencias previas .../02 ante el Juzgado Central de Instrucción nº ...

2.- Que la cantidad total en concepto de responsabilidad civil determinada en este procedimiento, incluido los intereses aplicables hasta 30 de junio de 2012, se eleva a ... **euros**.

3.- Que dichas cantidades no son repercutibles a los ganaderos>>.

b) ... **euros** con el concepto "Tasa láctea campañas 2001-2002 y 2002-2003 diligencias previas .../06-Central Instrucción nº ...".

c) ... **euros** con el concepto "Tasa 1999-2000, Juicio Oral...08-Penal ...- Ejecutoria .../12-Juzgado Ejecuciones nº".

Por lo que respecta a "la definición de daño consignada en el **TTV** y que **XZ** entiende aplicable según los argumentos reflejados en las cartas recogidas en la exposición tercera", consta lo siguiente :

<<EXPONEN

I.- Que la mercantil GLI adquirió el negocio lácteo de **XZ** con fecha 30 de marzo de 2010, con sujeción a lo dispuesto en **TTV** de compra venta de participaciones sociales y acciones de **PG** y **RW, S.A.** de igual fecha (en adelante el "**TTV**").

II.- En virtud de lo dispuesto en la cláusula 8.3.VI., 9 y el anexo 13 del **TTV**, **XZ** ha venido manteniendo la dirección procesal de las causas penales seguidas en la Audiencia Nacional, Juzgados Centrales de Instrucción Número ... (Diligencias Previas .../06) y Número ... (Diligencias Previas .../02) en relación con la tasa suplementaria de leche del periodo 1997-2006 de las sociedades integrantes de la citada actividad láctea transmitida, en concreto de **PG** y de las sociedades absorbidas por esta; así como de la posible responsabilidad civil subsidiaria que se pudiera derivar de las citadas causas; obligándose **XZ** en virtud de los acuerdos alcanzados a indemnizar y mantener indemne a GLI, como sociedad compradora, de las consecuencias que de ello se deriven, con arreglo a las estipulaciones del **TTV**.

III.- Con objeto de alcanzar un acuerdo frente a la conclusión de los citados procedimientos, **XZ** Y GLI han puesto de manifiesto, a través de los argumentos esgrimidos en las cartas de fecha 30 de marzo, 12 de abril y 26 de abril de 2012, interpretaciones distintas respecto al alcance del importe del resarcimiento por el que **XZ** responderá frente a GLI por las citadas contingencias; conviniendo las partes en alcanzar una solución amistosa y pactada que satisfaga, de conformidad a derecho y a los pactos suscritos entre las partes, las pretensiones de ambas compañías, por lo que a tal efecto, las partes, reconociéndose recíprocamente la capacidad legal necesaria para contratar y obligarse, pactan el presente acuerdo que se regirá por las siguientes:

No constan aportadas las citadas Cartas .

300.000 **euros** netos ya de cualquier retención, en concepto de "indemnización por daño con el objeto de resarcir a GLI y **PG** del perjuicio que le supone haber anticipado el pago del restante 30% del quebranto no reembolsado por **XZ**, en tanto GLI y **PG** no puedan obtener un aprovechamiento fiscal efectivo de dicho pago". (Cláusula Tercera segunda párrafo del Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012)

Finalmente es de destacar que la Cláusula Cuarta del Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012) disponía :

<<CUARTA.- **XZ** garantiza expresamente dejar indemnes a GLI y **PG**, sin límite temporal ni cuantitativo, de cualquier daño o perjuicio económico que estas sociedades puedan tener como consecuencia de que la Administración Tributaria negase o cuestionara la consideración de gasto deducible en el impuesto sobre sociedades de los importes pagados por **PG** reflejados en el Anexo 1, garantizando así **XZ** que en ningún caso se puedan derivar efectos negativos, responsabilidad o quebranto económico de GLI ó **PG** en caso de inspección tributaria, incluyendo en todo caso la cuota tributaria, intereses, costas y posible sanciones; obligándose **XZ** a reintegrar a éstas sociedades, a su mero requerimiento, cualquier pretensión económica que sea exigida a ellas mismas por la Hacienda Pública en razón al cumplimiento de acta, decisión administrativa o judicial que así lo disponga.

De producirse la contingencia prevista en el párrafo anterior, GLI y **PG** asumirán la dirección jurídica de los eventuales recursos administrativos o reclamaciones judiciales que, en su caso, estimaran conveniente interponer; reconociendo no obstante a **XZ** el derecho a incluir en los citados recursos o reclamaciones judiciales todas aquellas alegaciones técnicas o jurídicas que considere oportunas en defensa de la interpretación dada, para lo cual GLI y **PG** se obligan a suministrar a **XZ** toda la información necesaria para ello. Si, por el contrario, GLI y **PG** decidieran no recurrir las resoluciones administrativas dictadas en el asunto, **XZ** podrá adoptar la decisión de hacerlo, asumiendo la dirección jurídica de dichos procedimientos.

Salvo por lo previsto en los párrafos anteriores, las Partes declaran que no tienen nada más que reclamarse por las cuestiones y los pleitos y procedimientos a que se refiere el presente documento>>.

Sentencias

Se han aportado (diligencia 8) Sentencia nº 44/2012, de fecha 5 de julio de 2012, del Juzgado de lo Penal procedimiento abreviado nº 34/2012, que dimana de Diligencias Previas .../06, y Sentencia nº 17/2013, de fecha 8 de marzo de 2013, del Juzgado de lo Penal procedimiento abreviado nº 49/2012, que dimana de Diligencias Previas .../02, y en ambas consta que, por lo que respecta a **PG SA** (responsable civil subsidiaria en aplicación del art. 120.4.º CP) y a D. ..., empleado responsable del Departamento de Compras de la Entidad **PG SL** (la sociedad comprada) y autor de los delitos continuado de falsedad en documento mercantil cometida por particular previsto en los arts. 74.1 y 392 en relación con 390.1.2.º CP, en concurso medial (art. 77 CP) con un delito de fraude a los presupuestos de la Comunidad Europea previsto en el art. 306 CP en relación a la campaña 2001/2002 y 2002/2003, la referencia al Acuerdo ya firmado con anterioridad al Juicio Oral por el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado y las defensas de los acusados y los propios acusados y al ingreso previo de las cantidades acordadas alcanzadas con las representaciones del Estado Español y de la Comisión Europea, siendo entregadas al Fondo Español de Garantía Agraria como encargado de la gestión, control y recaudación de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos en virtud de lo establecido en el Real Decreto 754/2005, por el que se regula el régimen de la tasa láctea.

La Sentencia nº 44/2012, de fecha 5 de julio de 2012, del Juzgado de lo Penal, procedimiento abreviado nº 34/2012, en su Fundamento de Derecho Segundo razona:

<<.....

SEGUNDO. - *La conformidad del acusado, ratificada por su defensa, permite al Tribunal -como enseñan las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1984 y 10 de marzo de 1988- dictar sin más trámites la sentencia que proceda, según la calificación mutuamente aceptada, con límite superior en la pena solicitada; y esta normativa legal, a través de la interpretación jurisprudencial, ha llevado a las siguientes conclusiones. A) Que deben ser respetados esencialmente los hechos que refleja el escrito de conclusiones de la parte acusadora, vinculantes para el Tribunal (Sentencias de 4 de diciembre de 1969 y 9 de junio de 1978 D), b) Y en relación con la pena, manteniendo la calificación de los hechos, puede moverse el Tribunal dentro de la solicitada (vinculatio poenae: Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de diciembre de 1945), separándose por vía de excepción únicamente a favor del reo, incluso llegando a la absolución cuando la situación de hecho (y no es éste el caso, por los que se desprende de los antecedentes obrantes en autos) no revista caracteres delictivos (Sentencias de 13 de octubre de 1986 y 31 de enero de 1989; 22 de abril y 20 de junio de 1966 y 6 de diciembre de 1974; Fiscalía del Tribunal Supremo, consulta de 31 de mayo de 1988, y memorias de 1988 y 1989).*

En el modelo de procedimiento abreviado, esta doctrina, establecida para el ordinario, y extendida -en su día- al de urgencia, se ve modificada en sentido de vincular estrictamente al Tribunal la conformidad de las partes, cuando la pretensión punitiva no exceda de pena de duración superior a seis años, dejando, sin embargo, a salvo, la posibilidad de un fallo distinto, con carácter excepcional, y previa audiencia de las partes, en el caso previsto en el artículo 793.3.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, ya invocado.

TERCERO.- *Las costas del juicio serán impuestas, por imperativo del artículo 123 del Código Penal, a los penalmente responsables del delito o falta.>>*

Y en el mismo Sentido Sentencia nº 17/2013, de fecha 8 de marzo de 2013, del Juzgado de lo Penal, procedimiento abreviado nº 49/2012, que dimana de Diligencias Previas .../02.

Contabilización y regularización en PG SA

En su Escrito de alegaciones al Acta de fecha 14 de diciembre de 2018 la Entidad manifestó, y así consta a este Tribunal, que el importe de ...euros por responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses de conformidad al acuerdo alcanzado según la información facilitada al respecto por **XZ** se contabilizó como gasto por la Entidad **PG SA** (Sociedad comprada) en el periodo de 2012, cuenta .. (gastos extraordinarios), gasto regularizado como no deducible por la Inspección en Acta de disconformidad nº **A02 ...2** (citada y aportada por el alegante) formalizada a **DDF ...** (NIF ...), sociedad dominante del Grupo Fiscal .../00, confirmada por Acto de liquidación 11 de enero de 2017 objeto de la Reclamación económico- administrativa de este Tribunal RG 728/17, resuelta en fecha 15 de octubre de 2018 confirmando la citada regularización (Fundamento de Derecho Decimocuarto) y actualmente pendiente de resolución del Recurso contencioso nº .../2019 ante la Audiencia Nacional.

Es de señalar que la invocación por la Entidad de tal regularización en sede de la Entidad **PG SA** derivaba de la discrepancia manifestada respecto de los motivos aducidos por la Inspección en el Acta de disconformidad para regularizar en sede de **XZ** el importe de ... euros pagados por **XZ** (vendedora) a **DDF SA** (Compradora) según

Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012 y transferencia bancaria de 2 de julio de 2012, al invocar la Inspección la letra c) del referido artículo 14.1 del TRLIS, donde se especifican los Gastos no deducibles por razón del requisito de excluir las "multas y sanciones penales y administrativas", y Consultas de la DGT y Sentencias citadas en el Acta y en el Acto de liquidación, por entender que **XZ** se había deducido, por asunción, los importes de cuotas de la Tasa Láctea e interés de demora defraudados de los que **PG** había sido declarada como responsable subsidiaria, lo que combatía la Entidad.

La Entidad **XZ** defendía y argumentaba que su pasivo asumido y su provisión contable (abono a la cuenta "... GARANTIA LITIGIOS VTA **PG**") determinante del menor beneficio obtenido (cargo a la cuenta "... Beneficio en venta de participación de Grupo lácteo") tenía su correspondencia con el activo que el comprador **DDF** hubiera registrado, motivado ello por la parte del quebranto, el gasto por responsabilidad civil subsidiaria que se produzca y contabilice en la Sociedad **PG** (vendida) derivado de esas actuaciones previas a la fecha de adquisición y que esté cubierto por la cláusula de indemnidad.

2º. XZ (vendedora) a ABOGADOS.-

... euros correspondientes a Abogados y costas según Acuerdo de liquidación de servicios por encargo profesional de fecha 21 de julio de 2016 y encargo profesional, junto con otras empresas lácteas, de fecha 11 de octubre de 2011 "para gestionar la terminación convencional de diversos procedimientos penales relacionados con la tasa láctea y de los que las empresas mandantes eran directa o indirectamente parte interesada", y MINUTA NÚMERO: ... de fecha 29 de julio de 2016 y MINUTA NÚMERO: ... de fecha 21 de julio de 2016.

El encargo profesional, junto con otras empresas lácteas, de fecha 11 de octubre de 2011, consta aportado en Diligencia nº 8 y en el mismo se señala:

<<I.- Que, en la Audiencia Nacional, Juzgados Centrales de Instrucción Numero Cuatro (Diligencias Previas.../06), Número ... (Diligencias Previas .../02), en el Juzgado de Instrucción Número ... de ... (procedimiento Abreviado .../04) y en el Juzgado de Instrucción de ... (Diligencias Previas .../2008), se sustancian causas penales frente a distintos personas físicas y jurídicas por presuntos delitos contra la Hacienda Pública, fraude y falsedad documental.

II- Que, **PG, S.L** (que en su día perteneció al Grupo de la firmante te **XZ, S.A.**, quien mantiene la dirección procesal de los litigios en curso), **LLM** y **MMN**, en la medida en que tienen trabajadores y/ o directivos y/o y/o Administradores sujetos a alguno/os de los referidos procedimientos, están interesadas en la conclusión de los citados procedimientos en aplicación de los medios procesales 'conducentes a tal efecto.

III.- Que a tal fin, con conocimiento y sin oposición de los letrados y profesionales que las representan en los citados asuntos, han encomendado dicho encargo profesional a los abogados **Cqp** y **Enn**, atendiendo a su conocimiento del sector afectado, las partes implicadas y a su presencia activa, desde su inicio, en los citados procedimientos, todo ello con base en los siguientes

PACTOS

P RIMERO.- **XZ, S.A, LLM** y **MMN** encomiendan y encargan a **Cqp** y **Enn**, la realización de cuantas gestiones procesales, trabajos y negociaciones con la Fiscalía, acusaciones particulares, Administración en general y resto de partes de los citados procedimientos, al fin de conseguir como resultado, el acuerdo de todas las partes que posibilite, través de los idóneos instrumentos procesales, una sentencia de conformidad que ponga fin de forma definitiva, frente ellos, a los procedimientos señalados, con arreglo a las siguientes condiciones:

1.- la cantidad a abonar por **XZ, S.L, LLM** y **MMN**, como conjunto de cantidades económicas que se deriven de la Sentencia para las empresas en conceptos de tasa o principal, intereses, multas y costas procesales, no sobrepasará el límite de ... euros.

2.- El pago de la cantidad fijada en concepto de tasa será aplazado, sin nuevos intereses desde la fecha de la condena en la medida de lo posible, buscando que el fraccionamiento de pago de las cantidades a abonar por las industrias se materialice en el mayor plazo posible, tratando de seguir el modelo italiano, con un plazo mínimo de cuatro años.

3.- Que las condenas penales lo serán en grado mínimo, siendo que las penas privativas de libertad no sobrepasen los dos años por cada persona condenada.

4.- Dichas penas no recaerán sobre los Presidentes, miembros de los Consejos de Administración, en la medida de lo posible, personal directivo de primer nivel.

5- Se interesará el informe del Ministerio Fiscal favorable al indulto que si es parcial en relación con las multas, deberá ajustarse a la capacidad económica de los condenados.

SEGUNDO.- Se establece como plazo para la consecución de este fin el del 31 de diciembre de 2011. Este plazo se ampliará hasta el 31 de marzo de 2012 para el caso de que fuese necesario a efectos del encargo adicional del que se habla en el Pacto Cuatro. Se entenderá realizado el encargo, asimismo, si en los seis meses siguientes a la citada fecha se alcanzase por otros profesionales un acuerdo en similares términos a los señalados.

TERCERO. XZ, S.A, LLM y MMN abonarán de forma solidaria sin perjuicio del derecho de repetición que entre ellas legalmente corresponde. A Don Cqp y Don Enn en concepto de honorarios profesionales, una cantidad total, sin perjuicio de lo dispuesto respecto a las primas adicionales en los Pactos Cuarto y Quinto, que se determinará en función de la responsabilidad que en concepto de principal (tasa suplementaria) hayan de asumir conjuntamente PG, S.L, LLM y MMN Y de acuerdo con la siguiente escala:

.....

Dichas cantidades se incrementarán con el I.V.A al tipo vigente.

El pago del precio se realizará mediante cheque/nominativo/o transferencia/s a la cuenta/s bancaria/s que sea designada por los mandatarios y podrá hacerse a cualquier persona física o jurídica designada por el Sr, Cqp o el Sr. Enn de las que sea/n participe/s, administrador/ es o colaborador/ es o en función de su participación de aquellas en los trabajos, realizados y deberá hacerse efectivo dentro del mes siguiente a la fecha en que sea dictada la Sentencia que pongan fin a los procedimientos penales y resulte firme.

CUARTO.- Como encargo adicional, PG, S.L., LLM y MMN, sin perjuicio de las gestiones que realicen directamente, encomiendan al Sr. Cqp y al Sr. Enn, la realización de cuantas gestiones sean necesarias para conseguir que otras industrias, actores u operadores del sector lácteo participen y contribuyan al pago de la cantidad que definitivamente se fije en la sentencia de conformidad en concepto de principal e intereses.

En caso de gestión directa por PG, S.L., LLM y MMN, éstas comunicarán al Sr. Cqp y al Sr. Enn la identidad de las industrias, actores u operadores cuya participación en el pago gestionaran directamente.

Los honorarios profesionales derivados del referido encargo adicional se calcularán en función del porcentaje que de la cantidad que se fije en la sentencia de conformidad, por los referidos conceptos, asuman las que se consiga adherir como consecuencia de las gestiones del Sr. Cqp y Sr. Enn, de acuerdo con la siguiente escala:

.....

QUINTO.- Asimismo, para el caso de que la multa a pagar, ya sea determinada en la propia sentencia, ya sea indultada total o parcialmente tras el oportuno expediente, no supere la cantidad de ... euros por persona condenada, PG, S.L, LLM y MMN primarán a los mandatarios con el pago de una cantidad adicional que represente el 25% del importe de los honorarios que correspondan calculados de acuerdo con el contenido del Pacto Tercero.

Dicha prima se hará efectiva dentro del mes siguiente a la fecha en que se dicte la Sentencia/s que pongan fin Y resulte firme a los procedimientos penales o, en su caso, dentro del mes siguiente a la fecha en la que se resuelva en firme sobre la concesión del indulto.

SEXTO.- Será responsabilidad exclusiva de PG, S.L, LLM y MMN la puesta en conocimiento de los Letrados por ellas designados y que actúan a su instancia y en defensa de sus intereses en los procedimientos penales reseñados, la existencia del presente encargo profesional, así como obtener su consentimiento respecto al presente TTV, eximiendo a los mandatarios de cualquier obligación de solicitud de autorización o comunicación en ese sentido.

SÉPTIMO.- De forma periódica, en plazos al menos quincenales, Don Cqp y Don Enn darán cuenta a Don ..., persona que al efecto designan PG, S.L, LLM y MMN, del avance y estado de las negociaciones.

3. XZ (vendedora) a empleado (responsable del Departamento de Compras) de la Entidad PG SL (la sociedad comprada).

853.000,00 euros correspondientes por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 (diligencia 6.6 Juicio DDF Prov. aplicada 2012), con un empleado (responsable del Departamento de Compras) de la Entidad **PG SL** (la sociedad comprada) a cambio de prestar su conformidad con el escrito de acusación que ponga fin de forma definitiva a las dos causas penales referidas en lo que respecta a **PG S.L.** según sentencias del JCP de 5 de julio de 2012 y de 8 de marzo de 2013 por el que es condenado como autor de dos delitos de defraudación de la tasa suplementaria del sector de leche y productos lácteos (la "tasa láctea") de las temporadas 2001/2002 y 2002/2003, pagada parte en efectivo y parte no concretada mediante aportación a un sistema complementario de jubilación.

En el Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 entre **XZ, S.A.** y **D. Dqx**, con D.N I ..., "quien interviene en su propio nombre y representación" consta:

<<EXPONEN

1.- Que, en la Audiencia Nacional, Juzgados Centrales de Instrucción Número ... (Diligencias Previas .../06) y Número ... (Diligencias Previas .../02), se sustancian causas penales frente a distintas personas físicas y jurídicas por presuntos delitos contra la Hacienda Pública, fraude y falsedad documental.

II- Que **XZ**, quien mantiene la dirección procesal de los mencionados litigios en curso en lo que se refiere a **PG, S.L.**, conforme a los acuerdos alcanzados con **DDF** con motivo de la venta de su negocio lácteo, está interesada en la conclusión de los citados procedimientos en aplicación de los medios procesales conducentes a tal efecto.

III.- Que **DON Dqx**, como responsable del Departamento de Compras de **PG, S.L.** ha resultado imputado en ambos procedimientos y se muestra dispuesto a suscribir sendas sentencias de conformidad en los términos y a cambio de las contraprestaciones que se reflejan a continuación.

PACTOS

PRIMERO.- **DON Dqx** asume prestar su conformidad con el escrito de acusación, que ponga fin de forma definitiva a las dos causas penales referidas en lo que respecta a **PG, S.L.**, con arreglo a las siguientes condiciones:

- Las condenas penales lo serán en grado mínimo, con aplicación de una o varias atenuantes y de tal forma que:

o Las penas privativas de libertad no superen los dos años por cada sentencia y se acuerde expresamente la suspensión de su ejecución, en los términos contemplados en los arts.80 y siguientes del Código Penal.

o Las penas de multa sean proporcionales a la capacidad económica del condenado y se limiten a una cantidad simbólica de dinero que en cualquier caso será abonada por la empresa. Y ello, sea cual sea la cuantía de la pena de multa, y con la obligación de la empresa -en todo caso- de evitar la vía de apremio.

La empresa asumirá además, de forma íntegra, el importe de todas las responsabilidades civiles derivadas de dichas condenas penales, así como la integridad de las costas procesales.

SEGUNDO.- En contraprestación de la aceptación descrita en el pacto anterior, **XZ** abonará a **DON Dqx** la cantidad de ... **euros (euros ...)** brutos, de la siguiente forma:

~ ... **euros (euros ...)** brutos se abonarán en el acto. A estos efectos, de conformidad con las disposiciones tributarias vigentes, **XZ** entrega en este acto a **DON Dqx** la cantidad de ... **euros (euros ...)** netos mediante cheque nominativo, comprometiéndose a abonar a la Hacienda Pública el resto de la cantidad en concepto de retención (48% de la referida cantidad bruta) dentro del plazo reglamentariamente establecido.

- ... **euros (euros ...)** **euros** brutos se abonarán mediante la aportación a un sistema complementario de jubilación que **XZ** va a suscribir próximamente a través de la correduría de seguros ..., con las siguientes características:

o Será un seguro colectivo de instrumentación de compromisos por pensiones del que será tomador **XZ** y beneficiarios diversos directivos de **XZ** y **DON Dqx**.

o Las primas pagadas al Plan no se imputarán fiscalmente a los directivos en el momento de la aportación, de forma que no procede practicar retención alguna sobre la referida cantidad bruta.

o La prestación de jubilación se causará por regla general en el momento de la jubilación del directivo.

o Se contemplarán los supuestos de liquidez anticipada de los fondos constituidos en los casos de desempleo de larga duración y enfermedad grave.

o Los directivos adquirirán derechos plenos sobre los fondos constituidos desde el comienzo del Plan.

o La póliza se contratará bajo la modalidad de tipo básico garantizado más participación en los beneficios financieros de la póliza. Esta modalidad de contratación supone que la aseguradora garantiza una rentabilidad básica a largo plazo y otorga una participación sobre la rentabilidad conseguida por la cartera de activos en que se materializa la póliza.

o La rentabilidad básica está limitada por la normativa en vigor a un 3,37% en el año 2012. El mercado asegurador está ofertando en el momento actual rentabilidades básicas que varían entre el tipo máximo citado, que anualmente establece la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y un 2%.

o Las participaciones en beneficios sobre el exceso de rentabilidad obtenido por la cartera sobre el tipo máximo garantizado ofertadas por el mercado asegurador rondan el 90-95%.

o Como resultado de la combinación de la rentabilidad básica garantizada más la participación en beneficios se espera obtener rentabilidades anuales en torno al 3,5%.

o El tratamiento fiscal que tendrá el sistema puede resumirse como sigue:

- Pago de las primas: las primas no serán imputadas por la empresa a los directivos; de este modo los directivos no tributarán durante el periodo de acumulación de los fondos.

- Cobro de las prestaciones:

- Renta o capital por jubilación: el importe que se reciba en forma de renta o capital estará considerado como rendimiento del trabajo y, por tanto, estará sujeto a retención.

- Renta o capital por incapacidad: como en el caso de jubilación estará considerado como rendimiento del trabajo y, por tanto, estará sujeto a retención.

- Renta o capital por fallecimiento: en caso de fallecimiento las prestaciones estarán sujetas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

TERCERO.- El presente **TTV** se articula sobre la base de que ningún perjuicio patrimonial puede ni debe derivarse, ni ser causado a **DON Dqx**.

En consecuencia, **XZ** garantiza al Sr. **Dqx**, no sólo el completo pago de las multas y responsabilidades civiles y costas en los términos descritos en el Pacto Primero, sino también la más absoluta indemnidad por los daños futuros que pudiera éste sufrir como consecuencia de las condenas impuestas y referidas en este **TTV**. Consecuentemente **XZ** se compromete a indemnizarle por cualquier daño y perjuicio que pudiera sufrir a consecuencia de ellas. En concreto, y en el hipotético caso de la comisión de un futuro delito o falta -ya sea doloso o culposo -por parte de **DON Dqx**, que significara la revocación del beneficio de suspensión de la condena y, por consiguiente, su ingreso en prisión con las consecuencias del art.84 del Código Penal, **XZ** se compromete a indemnizarle por todas las cantidades salariales que éste dejara de percibir como consecuencia de la imposibilidad física de prestar trabajo, durante todo el tiempo que durase la privación de libertad. Del mismo modo, en el hipotético caso de que el Sr. **Dqx**, por el motivo de haber sido condenado, ingrese o no en prisión, fuese despedido de la Empresa donde actualmente presta sus servicios, **XZ** se compromete a indemnizarle por todas las cantidades salariales que éste dejara de percibir hasta la fecha prevista para su jubilación, descontando en su caso las indemnizaciones percibidas por éste a consecuencia del despido.

CUARTO.- **XZ** se compromete igualmente a costear al completo el asesoramiento legal que el Sr. **Dqx** pudiere precisar para dilucidar cualquier discrepancia entre las partes sobre la aplicación de este **TTV**. En todo caso la elección del asesor legal queda reservada en exclusiva y sin limitación al Sr. **Dqx**, si bien los honorarios que en su caso tuviera que abonar **XZ** se ajustarán a los estándares y usos razonable para este tipo de asesoramientos.

Consta aportado Cheque nominativo de 3 de julio de 2012 de ... euros y transferencia bancaria de ... euros de 5 de julio 2102 de varios destinatarios.

Octavo.

Expuestos los hechos procede analizar las alegaciones de la Entidad

Periodo

En primer lugar aduce la Entidad la **improcedencia de regularizar en 2012** al no admitir como gasto fiscal deducible los gastos por importe de ... euros correspondientes por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con un empleado (responsable del Departamento de Compras) de la Entidad **PG SL** (la sociedad comprada) a cambio de prestar su conformidad con el escrito de acusación que ponga fin de forma definitiva a las dos causas penales referidas en lo que respecta a **PG S.L.** según sentencias del JCP de 5 de julio de 2012 y de 8 de marzo de 2013 por el que es condenado como autor de dos delitos de defraudación de la tasa suplementaria del sector de leche y productos lácteos (la "tasa láctea") de las temporadas 2001/2002 y 2002/2003 porque, a su entender, "en cualquier caso, de cuestionarse, tendría que haberse hecho en el ejercicio 2010, como ha quedado reconocido respecto de la indemnización satisfecha a **DDF**,"

En primer termino ha de destacar ese Tribunal que dicha alegación se formula de forma novedosa en sede de esta reclamación en cuanto que en la alegación "**SÉPTIMA.- PAGOS DERIVADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA TASA SUPLEMENTARIA DEL SECTOR DE LECHE Y PRODUCTOS LÁCTEOS**" del escrito de fecha 14 de diciembre de 2018 frente al Acta y respecto del concreto ajuste que aquí se debate nada se decía sobre ello, limitando la Entidad esta alegación referida al periodo de imputación 2010 a uno de los 3 importes no deducibles según el Acta de disconformidad y, en concreto, al de ... euros pagados por **XZ** (vendedora de la participaciones de **PG SL** (sociedad vendida) a **DDF SA** (adquirente de estas participaciones) según Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012, alegación que fue estimada en el acto de liquidación, a juicio de este Tribunal erróneamente como se razonará a continuación.

De acuerdo con lo expuesto este Tribunal considera procedente la actuación de la Inspección (actuuario) al no regularizar en el periodo de 2010 la contabilización y declaración de IS efectuada donde, en los términos señalados, y según doctrina vinculante de la DGT y Consulta ICAC, la Entidad declaró el resultado contable de la

venta por diferencia entre la contraprestación recibida, neta del pasivo asumido (la provisión dotada-pasivo por razón de la «cláusula de responsabilidad por litigios» que pactan vendedor y comprador y el valor en libros de la participación), al existir una parte de esa contraprestación recibida, ingreso contingente, susceptible de tener que reintegrarse al comprador (el pasivo provisionado), referido éste exclusivamente al daño definido en el **TTV** de venta y que quedó concretado en 2012 en el importe ... **euros**, el 70% de la cuantía a pagar por **PG** (venta) en concepto de responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses.

Siendo procedente en 2012, donde se han producido (devengo contable según PGC 2008, Primera parte-Marco conceptual: conozca el importe definitivo de la indemnización y devengo fiscal, artículo 19, apartados 1 y 9 TRLIS) los hechos determinantes de ello comprobar, como ha hecho la Inspección (actuaria), el adecuado registro contable y declaración a efecto de IS de la aplicación parcial de la de la provisión a su destino (... **euros** el 70% de la cuantía a pagar por **PG** (venta) en concepto de responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses y el ingreso contable del importe no aplicado declarado por la Entidad a efectos de IS. Lo que por otra parte era incluso reconocido por la Entidad en su Escrito de alegaciones al acta:

*<<Una vez materializada la contingencia, en 2012, **XZ** aplicó la provisión en el importe correspondiente (revirtiendo el resto y reconociéndolo como un mayor resultado de la venta); y **DDF** debió realizar el mismo ajuste respecto del activo que debió registrar en el momento de la venta. Estos movimientos contables justifican que la aplicación de la provisión en **XZ** tiene su correlación con **DDF** y no con los pagos realizados al FEOGA por **PG**.*

.....

*" , la provisión dotada por **XZ** en 2010 y su aplicación posterior en 2012 no se corresponde con el pago de la tasa láctea sino con un menor precio de la compraventa suscrita con **DDF**. La consideración de la Inspección ajustando la base imponible de 2012 por su aplicación no supone que un gasto no sea deducible sino la tributación por un resultado que no se ha obtenido.>>*

En este sentido no comparte este Tribunal lo manifestado sin justificación alguna en el acto de liquidación en relación con el importe de ... **euros** pagados por **XZ** (vendedora de la participaciones de **PG**) a **DDF SA** (adquirente de estas participaciones) según Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012:

*<<Por tanto, teniendo en cuenta que **XZ** abona ... **euros** para resarcir a **DDF** por la responsabilidad civil subsidiaria de **PG**, -a pesar de las alegaciones de la parte sobre que se trata del ajuste del precio de venta del negocio lácteo-, en ningún caso cumple los requisitos de deducibilidad.*

*Sentado lo anterior, en cuanto a la deducibilidad de la provisión en el ejercicio 2010, el acta señala que "**XZ** tenía dotada una provisión a 1 de enero de 2012 para hacer frente a estas responsabilidades en la cuenta contable ... GARANTIA LITIGIOS VTA **PG** por importe de ... **euros**, que fue gasto en ejercicios anteriores".*

*Se ha comprobado que la provisión se dotó en 2010 por los conceptos "principal más intereses" (véase el documento "Venta de Grupo Lacteo ... " aportado en la comprobación anterior, que se ha incorporado al expediente). Fue en aquel momento en el que debió determinarse su improcedencia, con independencia de que la indemnización no estuviese cuantificada, ni individualizada entre las distintas entidades que formalmente adquirirían la leche de las sociedades interpuestas. En el ejercicio 2012 únicamente se adaptó el importe de la provisión (que originalmente era de ... de **euros**) a la cantidad cuyo pago asume formalmente **PG** e indirectamente **XZ** . Siendo esto así, el ajuste propuesto por la inspección debe decaer>>*

En relación con ello obvia el acto de liquidación lo establecido en el artículo 19, apartado 9, TRLIS al disponer:

<<Artículo 19 Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

.....

9. Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible>>

y la doctrina de este Tribunal en Resolución de fecha 28/07/2011 (RG 2652/10) confirmada en La Sentencia de la Audiencia Nacional, recurso 440/2011, Sentencia de fecha 18 de septiembre de 2014, señalando:

<<Quiere ello decir, por tanto, que las provisiones controvertidas deben entenderse no aplicadas a su finalidad ni fueron objeto de reversión contable al inicio del ejercicio 2001, de suerte que las sumas correspondientes han de integrarse como ingreso en la base imponible de dicho ejercicio por aplicación del artículo 19.9 de la ley del impuesto, que es, precisamente, lo que han hecho las resoluciones impugnadas.

Por último, es evidente que el instituto de la prescripción (del derecho a liquidar los ejercicios 1998, 1999 y 2000) en nada impide a la Inspección efectuar la regularización combatida. Y ello no ya porque subsistan sus facultades de comprobación sobre hechos que se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos, sino porque la propia dinámica de las dotaciones deducibles (como han de reputarse las de autos) es la que obliga a la integración en la base imponible de las sumas correspondientes cuando no se ha acreditado, como sucede en el caso, que las provisiones dotadas se hayan aplicado a su finalidad, prueba que -como se ha dicho- correspondía al contribuyente, quien mediante acto propio no desvirtuado había contabilizado tales dotaciones y las había declarado en sus autoliquidaciones>>.

Ni lo comparte este Tribunal ni mucho menos esta conclusión es trasladable, como ahora de forma novedosa aduce el alegante ("en cualquier caso, de cuestionarse, tendría que haberse hecho en el ejercicio 2010, como ha quedado reconocido respecto de la indemnización satisfecha a **DDF**,") al gasto por importe de ... **euros** por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con el responsable del Departamento de Compras de la Entidad **PG SL** (sociedad vendida), que ni siquiera estaba provisionado por la Entidad en 2010 ni podía estarlo por no estar incluido en la cláusula Contractual de indemnidad con el comprador (**DDF**) origen de aquella y de acuerdo con la información de la que se disponía la Entidad y, además, ni pudo, en cualquier caso, comprobar la Inspección, con ocasión de aquella comprobación, según la información aportada por la Entidad en aquel procedimiento de comprobación.

En este sentido cabe recordar al alegante que la Consulta vinculante n.º V0655-06, de fecha 5 de abril de 2006, invocada por la propia Entidad en su escrito de alegaciones al Acta ("De manera más específica, debe tenerse en cuenta también lo señalado por la DGT en cuanto a la deducibilidad de las indemnizaciones derivadas de acuerdos transaccionales para poner fin a procedimientos judiciales, para lo cual traemos a colación, a modo de ejemplo, la resolución emitida en respuesta a la consulta V0655-06") señala respecto del devengo:

<<En lo que respecta a su imputación temporal, cabe señalar que el artículo 19 del TRLIS establece en su apartado 1 que «los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros», recogiendo el principio del devengo establecido en la normativa contable. De acuerdo con ello, la obligación de satisfacer la indemnización pactada y de resarcir las correspondientes costas procesales deberá integrarse en la base imponible del período impositivo en que se devengue, es decir en el período en que se suscriba el acuerdo transaccional que pone fin al proceso judicial del que trae causa, con independencia de la fecha en que se produzca el pago de manera efectiva>>.

En definitiva que, a juicio de este Tribunal, y en contra de lo aducido por la Entidad ("Nada cambia el hecho de que en 2012 se haya aplicado a su destino parte de esa renta, por cuanto que su aplicación no ha afectado en absoluto a la cuenta de resultados de 2012 y el destino al que se ha aplicado ya era conocido en 2010. Si la Inspección considera que ese destino no merece la deducibilidad fiscal, debía haber sido rechazado en el momento en que fue dotada, que fue cuando se determinó el importe de la renta que debía figurar en la base imponible como consecuencia de la operación de venta.- alegación SÉPTIMA, - PAGOS DERIVADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA TASA SUPLEMENTARIA DEL SECTOR DE LECHE Y PRODUCTOS LÁCTEOS, del Escrito de fecha 14 de diciembre de 2018 frente al Acta), en el periodo de 2012 realizó la Entidad el registro contable erróneo de la aplicación parcial de la provisión a su destino (que sólo podía ser el pasivo de origen contractual asumido con **DDF** registrado por esta como activo, como dice la Entidad, y no otros conceptos ajenos a ella), y el ingreso contable del importe no aplicado declarado por la Entidad a efectos de IS.

La aplicación parcial de la provisión a su destino solo podía ser de ... **euros** (cláusula Contractual de indemnidad con el comprador (**DDF**) el 70% de la cuantía a pagar por **PG**(vendida) en concepto de responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses, y no el resto de los importes hasta alcanzar el importe de ... **euros** y, entre ellos, el único sobre el que este Tribunal puede pronunciarse (el gasto de ... **euros** por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con el responsable del Departamento de Compras de la Entidad **PG SL**), dado lo resuelto por el acto de liquidación que consideró, en relación con el total importe de ... **euros** pagados por **XZ** (vendedora de la participaciones de **PG**) a **DDF SA** (adquirente de estas participaciones según Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012), sin distinguir su naturaleza improcedente pero en el periodo de 2010 y en relación con el importe de ... **euros** correspondientes a Abogados y costas según **ACUERDO DE LIQUIDACIÓN DE SERVICIOS POR ENCARGO PROFESIONAL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN DE SERVICIOS POR ENCARGO PROFESIONAL** de fecha 21 de julio de 2016 y encargo profesional, junto con otras

empresas lácteas, de fecha 11 de octubre de 2011 "para gestionar la terminación convencional de diversos procedimientos penales relacionados con la tasa láctea y de los que las empresas mandantes eran directa o indirectamente parte interesada" y MINUTA NÚMERO: ... de fecha 29 de julio de 2016 y MINUTA NÚMERO: ... de fecha 21 de julio de 2016, sin distinguir su naturaleza gasto fiscalmente procedente en el periodo de 2012, al ser importes ajenos a tal cláusula Contractual que motivó la provisión en 2010 y que debieron ser contabilizados de forma independiente cumpliendo el principio contable de no compensación e imagen fiel, determinando así un mayor ingreso contable del importe no aplicado declarado la Entidad a efectos de IS.

El gasto por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con el responsable del Departamento de Compras de la Entidad **PG SL** se contabilizó por la Entidad, de forma errónea por incumplimiento del principio contable de no compensación, en este periodo de 2012, en que se devenga y en el que la Inspección puede comprobar y regularizar el mismo.

En relación con ello, y tal y como se hecho constar, este gasto (indemnización) se ha devengado en 2012 según el acuerdo alcanzado y se ha contabilizado de forma errónea como la aplicación parcial de la provisión a su destino, lo que ha conducido a integrar en el resultado contable del periodo 2012 un ingreso contable del importe no aplicado o *recuperación de una parte de la renta generada en dicha transmisión* inferior a la debida. Es decir se compensa o netea contablemente un gasto con un ingreso.

En su caso debió la Entidad en 2012 registrar este gasto (indemnización que nada tenía que ver con **DDF** ni con el "ajuste del precio de venta" según Memorias) de forma independiente en la cuenta del Grupo 6 que, en su caso, entendiera que correspondía y con respeto del principio de imagen fiel.

El PGC 2007 dispone :

<<PRIMERA PARTE

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

1.º Cuentas anuales. Imagen fiel.

.....

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

3.º Principios contables.

.....

5. No compensación. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales>>.

Por otro lado, en su Quinta Parte: Definiciones y Relaciones Contables, Grupo 6: Compras y Gastos, señala:

<<Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y otros gastos y pérdidas del ejercicio>>.

No es lo mismo un menor beneficio por venta que un gasto, gasto por una pérdida libremente asumida por la Entidad **XZ**, que es lo que concurre.

Error contable (al registrar como menor beneficio lo que era un gasto) que este Tribunal considera realizado de forma consciente. En relación con ello basta remitirse al contenido de la Memoria de 2012 (entre otros apartados "4. Normas de Registro y Valoración, n) Provisiones y contingencias y 14. Provisiones a largo plazo.- Provisión por contingencias- Garantías venta negocio lácteo").-

<<Memoria 2012

14. PROVISIONES A LARGO PLAZO

Provisión por contingencias- Garantías venta negocio lácteo

Al 31 de diciembre de 2012 (2011) presenta un saldo de ... de **euros** de provisión para la cobertura del comprador en la venta en 2010 del negocio lácteo de la resolución de litigios relacionados con **PG, S.L.**

La provisión para "cobertura de resolución de litigios en venta del negocio lácteo" se correspondía con las garantías otorgadas al comprador de dicho negocio, por las cuales en caso de resolución desfavorable de los mencionados litigios se ajustaría a la baja el precio de venta del negocio lácteo. Las dotaciones (o reversiones) de esta provisión suponían un ajuste al precio de venta y en consecuencia se registrarían como menor (o mayor) resultado del ejercicio en que se dotaran (o se revirtieran).

Durante 2011 no se produjeron novedades en estos litigios, sin embargo, en 2012 sí se han registrado las obligaciones de los pagos derivados de la resolución definitiva de los litigios más significativos del negocio lácteo (sin que queden pendientes otros litigios significativos).

La consecuencia de la resolución pactada de estos litigios ha supuesto un desembolso de ... de **euros** entre cuotas, sanciones, y costes procesales, y por tanto, se ha registrado la reversión del resto de la provisión existente por importe de ... de **euros** como excesos de provisiones en la cuenta de pérdidas y ganancias de 2012.

Motivación.

Una vez despejada la duda de la Entidad sobre el periodo 2012 en que puede comprobarse el gasto contable por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con el responsable del Departamento de Compras de la Entidad **PG SL**, resta pronunciarse sobre la procedencia de considerar o no fiscalmente deducible el citado gasto (indemnización) erróneamente contabilizado como menor ingreso contable del importe no aplicado, debiendo señalar al efecto este Tribunal que es sobre este gasto el objeto único de esta reclamación sobre el que procede pronunciarse en lo relativo a la operación que ahora nos ocupa.

En primer lugar aduce la Entidad de la forma genérica ya expresada "*ni la Inspección ni la Oficina Técnica han mencionado en base a qué artículo del TRLIS defienden la no deducibilidad*", falta de motivación del acta de disconformidad y del acto de liquidación en relación con el periodo 2012 de la Entidad Dominante **XZ** donde se regularizó y liquidó por la Inspección, como gasto fiscal no deducible en IS el importe de ... **euros**.

Este Tribunal no comparte lo aducido por la Entidad.

En relación con ello ha de señalarse que el Acuerdo de liquidación objeto de reclamación administrativa ha sido dictado en el seno de un procedimiento Inspector, caracterizado por su carácter contradictorio (artículo 34 "*Derechos y garantías de los obligados tributarios*", apartado 1, letras y l) y m) de la LGT 58/2003 tras formalizarse, previo trámite de audiencia (artículos 156.1 y 157.1 de la LGT y artículos 183 y 96 del RD 1065/2007) en el que nada alegó ni aportó la Entidad sobre este motivo de regularización, un Acta de disconformidad acompañada del preceptivo informe ampliatorio con el contenido exigido por el artículos 153: "*Contenido de las actas*", en particular letras c) a g) LGT y artículo 176: "*Actas de inspección*", apartado 1.c y artículo 188. "*Tramitación de las actas de disconformidad*", punto 2 del RGAT:

<<LGT**Artículo 153. Contenido de las actas.**

Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

.....

c) *Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.*

d) *En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.*

e) *La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.*

f) *Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.*

g) *La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias*

RGAT

Artículo 176. *Actas de inspección.*

1. En las actas de inspección a que se refiere el artículo 143.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se consignarán, además de las menciones contenidas en el artículo 153 de dicha ley, los siguientes extremos:

.....

c) La presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta. No obstante, cuando se suscriba un acta de disconformidad, la valoración de las alegaciones presentadas podrá incluirse en el informe a que se refieren los artículos 157.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 188.2 de este reglamento.

[1] **Artículo 188.** *Tramitación de las actas de disconformidad.*

.....

2. En el acta de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización. Los fundamentos de derecho serán además objeto de desarrollo en un informe ampliatorio que se entregará al obligado tributario de forma conjunta con el acta>>.

Frente a este Acta la Entidad formuló en su Escrito de fecha 14 de diciembre de 2018 las alegaciones que estimó necesarias y, entre ellas, por lo que aquí interesa, la "SÉPTIMA,- PAGOS DERIVADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA TASA SUPLEMENTARIA DEL SECTOR DE LECHE Y PRODUCTOS LÁCTEOS, donde en los términos ya señalados formuló la Entidad sus motivos de oposición frente a los 3 importes regularizados, todos ellos contabilizados (asientos contables números ... y ...) en el importe total de ... euros cómo aplicación en ese ejercicio 2012 de la provisión(pasivo): "... GARANTIA LITIGIOS VTA PG" dotada en 2010 y sin incluir una alegación específica de falta de motivación como acontece ahora, alegaciones que han sido valoradas, incluso aceptando parcialmente aquellas, en el acto de liquidación dictado, dando con ello cumplimiento a lo preceptuado en los artículos 103. "Obligación de resolver", punto 3 y 157. "Actas de disconformidad", punto 5 de la LGT, y Artículo 188. "Tramitación de las actas de disconformidad", punto 3 del RGAT:

<<LGT

Artículo 103. *Obligación de resolver*

"3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho."

(...)

Artículo 157. *Actas de disconformidad ,*

(...)

5. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado

RGAT

Artículo 188. *Tramitación de las actas de disconformidad.*

3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

.....>>

Es de señalar que esa Entidad en la alegación "SÉPTIMA,- PAGOS DERIVADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA TASA SUPLEMENTARIA DEL SECTOR DE LECHE Y PRODUCTOS LÁCTEOS", de su Escrito de fecha 14 de diciembre de 2018 frente al Acta, y respecto del concreto ajuste que aquí se debate, señalaba claramente cuales eran las razones por las que entendía, en contra de la propuesta inspectora, que conocía, que el citado gasto cumplía, y así lo entendía acreditado la Entidad (artículo 105.1 LGT el requisito que para su deducibilidad fiscal exige el TRIS en su artículo 14.1 e) referido a su "correlación con los ingresos" y así señalaba:

*"Por último, en relación con lo pagado al empleado de **PG**, la Inspección "entiende que es una indemnización por asumir una condena que la sentencia fija de forma personal, y no corresponde a **XZ** asumir dicho gasto. No está correlacionado con los ingresos"*

*Nuevamente, hemos de mostrar nuestro desacuerdo con la interpretación que hace esa Administración. En efecto, su representada alcanza con el empleado de **PG** un acuerdo para que éste, a cambio del pago de un determinado importe, asuma la condena en los términos planteados en ese momento que resultaban favorables a su representada al suponer una menor responsabilidad contractual de **XZ** frente a **DDF**.*

*Como se señala en el propio acuerdo alcanzado con el empleado (el cual consta en el expediente) **XZ** estaba "interesada en la conclusión de los citados procedimientos en aplicación de los medios procesales conducentes a tal efecto" y el empleado "se muestra dispuesto a suscribir sendas sentencias de conformidad en los términos y a cambio de las contraprestaciones" fijadas en el propio acuerdo. Nos encontramos, por tanto, ante un acuerdo transaccional mediante al cual ambas partes se obligan contractualmente de manera recíproca.*

*En cuanto al principio de correlación de ingresos y gastos, a efectos de evitar reiteraciones innecesarias nos remitimos a lo señalado en la alegación QUINTA anterior, (se refiere a RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DE **XZ**) en la que, tras un profuso análisis de la doctrina y jurisprudencia existente en relación con esta cuestión, concluíamos que la DGT, el TEAC, y la jurisprudencia se muestran unánimes a la hora de identificar el principio de correlación de ingresos y gastos con el hecho de que la entidad incurra en el gasto con la finalidad de obtener ingresos, requisito que concurre en el presente caso.*

*El pago realizado tiene como finalidad evitar que los procedimientos relativos a la tasa láctea continúen y que ello pudiera implicar (i) mayores costes derivados de la continuación de estos procedimientos, y (ii) una resolución final que tuviera como consecuencia que el ajuste a la baja del precio de venta del negocio lácteo fuera aún mayor. Las dos circunstancias habrían impactado negativamente en el consumo de los recursos de **XZ** y, por tanto, en su capacidad de generar ingresos.*

*Este hecho, que no es discutido por la Inspección, pone de manifiesto la existencia de una correlación entre el pago realizado y la capacidad de obtener ingresos de **XZ**, en el sentido del requisito exigible a un determinado gasto para su deducibilidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades.*

De manera más específica, debe tenerse en cuenta también lo señalado por la DGT en cuanto a la deducibilidad de las indemnizaciones derivadas de acuerdos transaccionales para poner fin a procedimientos judiciales, para lo cual traemos a colación, a modo de ejemplo, la resolución emitida en respuesta a la consulta V0655-06.

*En definitiva, todos los pagos derivados de los procedimientos penales relativos a la tasa láctea realizados por **XZ** responden a obligaciones contractuales asumidas por su representada en el ejercicio de su actividad y que no son repercutibles a terceros. Por tanto, en la medida en que se cumplen respecto de los referidos pagos todos los requisitos previstos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades aplicable *ratione temporis* para su deducibilidad, no proceden los ajustes propuestos por esa Administración en el Acta respecto de los mismos.*

Es cierto que de forma concreta no cita el Acta (que sí menciona en su página 52 "Normas aplicadas: - Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades...), ni el Acto de liquidación, la letra e) del referido artículo 14.1 del TRLIS, donde se especifican los Gastos no deducibles por razón del requisito de correlación (que es el mencionado tanto en el Acta como en el acto de liquidación: "No está correlacionado con los ingresos") a efectos del correspondiente ajuste del resultado contable en los términos del artículo 10.3 del TRLIS, pero tal omisión no ha causado indefensión a la Entidad, que sabía y conocía cual era el requisito que se entendía incumplido y no acreditado por ella, como es obligado, y cuyo análisis se había realizado por la Inspección en el marco del análisis y regularización de los 3 importes, todos ellos contabilizados en el importe total de ... euros cómo aplicación en ese ejercicio 2012 de la provisión (pasivo) dotada en 2010 por razón de los procesos penales por defraudación de la tasa suplementaria del sector de leche y productos lácteos (la "tasa láctea") que afectaban a la Entidad **PG SL** transmitida en 2010 a **DDF SA** y un empleado de aquella, con invocación por la Inspección de la letra c) del referido artículo 14.1 del TRIS, donde se especifican los Gastos no deducibles por razón del requisito de excluir las multas y sanciones penales y administrativas, y Consultas de la DGT y Sentencias citadas en el Acta y en el Acto de liquidación, por entender que **XZ** se había deducido, por asunción, los importes de cuotas de la Tasa Láctea e interés de demora defraudados de los que **PG** había sido

declarada como responsable subsidiaria, lo que fue combatido por la Entidad en la ya citada alegación SÉPTIMA, - PAGOS DERIVADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA TASA SUPLEMENTARIA DEL SECTOR DE LECHE Y PRODUCTOS LÁCTEOS, aduciendo los errores de la Inspección, y entre otras cosas que:

<<d) Si la Inspección considera que el pago realizado en concepto de responsabilidad civil subsidiaria no es deducible porque "se corresponde con los importes defraudados en concepto de cuota de la tasa láctea", no es en sede de XZ donde debe cuestionar el gasto, ya que no fue ella la declarada responsable civil subsidiaria ni fue condenada por incumplir la obligación de pagar la tasa láctea.

A este respecto, señalamos que la Administración tributaria ya regularizó en sede de PG lo que pretende hacer ahora en XZ. Adjuntamos como Anexo VI la parte del acuerdo de liquidación que se refiere a este asunto donde se comprueba la identidad a que nos referimos.

En el Acta se reproducen literalmente los mismos párrafos contenidos en el acuerdo de liquidación correspondiente al acta incoada a PG (alguno de ellos cambiado de orden). Sorprende que exactamente los mismos párrafos puedan ser aplicables a dos contribuyentes distintos cuya situación es diferente. En uno de esos párrafos se dice que "la responsabilidad civil a la que hizo frente la entidad se corresponde con los importes defraudados en concepto de cuota de la tasa láctea y los correspondientes intereses de demora..... Esta parte se pregunta cómo dos sociedades distintas pueden hacer frente a esa responsabilidad civil, cuando se ha pagado una sola vez. Seguidamente hace una serie de comentarios respecto de un supuesto "sustituto del contribuyente" o de una actuación "conforme a lo estipulado en la normativa" O de una pretendida "repercusión a los ganaderos" que no es aplicable a XZ, sino en todo caso a PG.

El error de la Inspección radica en que confunde, dicho sea con el debido respeto, entre el pago de una responsabilidad civil subsidiaria derivada de un ilícito (que únicamente puede corresponder a PG en virtud de lo dispuesto por el artículo 120.4 del Código Penal) con una responsabilidad de origen contractual que tiene XZ frente a DDF y que se materializa ajustando el precio de venta del negocio lácteo.>>

Asimismo, el Escrito de alegaciones formulado ante este Tribunal ("SEXTO.- deducibilidad del pago realizado en virtud de un acuerdo transaccional") evidencia el conocimiento por la Entidad de los motivos de regularización de las declaraciones de IS presentadas y de las razones (Hechos y Fundamentos de Derecho) que justifican el Acto de liquidación y que son combatidas por la Entidad en los términos que se analizan a continuación, sin que haya padecido indefensión alguna.

En relación con ello cabe recordar que por lo que a la motivación se refiere, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal (entre otras, RG 3616/10 de 16-11-2011), por motivación debe entenderse aquella que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 35.1 de la Ley 39/2015 (antes artículo 54.1 de la Ley 30/1992) y que, de acuerdo con reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), cumple diferentes funciones. Ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración, pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda. Además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106 de la Constitución- que sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios. En este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante. En el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión

<<"...) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)>>.

Y tal motivación no exige una determinada extensión de los razonamientos, como tampoco la exige la interpretación que del art. 24 CE ha efectuado el Tribunal Constitucional.

Cabe pues una motivación breve y sintética que contenga los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión (SSTC 58/1997, de 18 de marzo, 25/2000, de 31 de enero).

Así las cosas, partiendo de la concepción de la motivación y de la indefensión mantenida por los Tribunales reseñados, en el presente caso no aprecia este Tribunal la falta de motivación invocada, y ello porque la motivación concurre en el Acuerdo de 2 de octubre de 2019, debidamente notificado, donde, en contra de lo aducido, sí se hace mención al "soporte legal" de la regularización y liquidación propuesta en Acta y confirmada por el acto de liquidación, tal y como consta en Fundamento de derecho Sexto. - "Ajustes propuestos en relación con **XZ**, **SA**", apartado 7. "Deducibilidad de los pagos derivados de los procedimientos relativos a la tasa suplementaria del sector de leche y productos lácteos" y los cuatro epígrafes que en el mismo se detallan, razonando cómo se analiza la procedencia de realizar la regularización de la declaración presentada incrementado la base imponible (periodo 2012), IS de la Entidad Dominante **XZ** por razón de no admitir como gasto fiscal deducible los gastos contables por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con el responsable del Departamento de Compras de la Entidad **PG SL** transmitida en 2010 a **DDF SA**.

En segundo lugar, es de señalar que el Acto de liquidación, dando respuesta motivada a las alegaciones de la Entidad (alegación "SÉPTIMA,- PAGOS DERIVADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA TASA SUPLEMENTARIA DEL SECTOR DE LECHE Y PRODUCTOS LÁCTEOS") de su Escrito de fecha 14 de diciembre de 2018 frente al Acta de disconformidad sobre las razones por las que entendía, en contra de la propuesta inspectora que conocía, que el citado gasto cumplía y así lo entendía acreditado la Entidad (artículo 105.1 LGT) el requisito que para su deducibilidad fiscal exige el TRIS en su artículo 14.1 e) referido a su "correlación con los ingresos" en los términos ya anticipados, concluye en su Fundamento de Derecho Sexto. - "Ajustes propuestos en relación con **XZ**, **SA**", apartado 7. "Deducibilidad de los pagos derivados de los procedimientos relativos a la tasa suplementaria del sector de leche y productos lácteos" confirmando la citada regularización exclusivamente en relación con el importe ... **euros** y así señala:

<<Fundamento de derecho Sexto. - Ajustes propuestos en relación con **XZ, **SA** apartado 7. Deducibilidad de los pagos derivados de los procedimientos relativos a la tasa suplementaria del sector de leche y productos lácteos**

.....

4.- Contestación a las alegaciones formuladas por el obligado tributario

.....

En segundo lugar, en cuanto al importe abonado al empleado de **PG**, igual a ... **euros**, esta Oficina Técnica concluye que no puede ser en modo alguno deducible.

Esta cantidad corresponde al gasto derivado de la cantidad satisfecha a un empleado (quien al tiempo de los hechos era director de aprovisionamiento del grupo **XZP**, según la sentencia de 8-3-2013). Su intervención en los hechos se recoge de la siguiente forma:

- Sentencia del JCP de 5-7-2012: declara como hecho probado que "esta leche fue recibida con perfecto conocimiento de su origen español y de la trama documental articulada para la defraudación de la cuota láctea en la cual participaron en coordinación con los Administradores de las sociedades interpuestas, en las empresas... **PG SL** en el mismo sentido respecto del acusado **Dqx**..."

- Sentencia del JCP nº 1 de 8-3-2013: declara como hecho probado:

"**Dqx**, Director de Aprovisionamiento del grupo **XZP**, juzgado y condenado, en sentencia de 5 de julio de 2012, por el Juzgado Central de lo Penal de la Audiencia Nacional, en el Procedimiento Abreviado 34/2012, por dos delitos continuados de falsedad en documento mercantil cometida por particular, previsto en los artículos 74.1 y 392 en relación con el 390. 1.º del Código Penal, en concurso medial -art. 77 del Código Penal- con dos delitos de fraude a los presupuestos de la Comunidad Europea, previsto en el artículo 306 del Código Penal, por defraudación en la tasa láctea de las campañas de 2001/2002 y 2002/2003, simuló la compra de leche que a continuación se indica, además de aquella por la que fue condenado, a la sociedad pantalla o intermediaria **JJK SL**, ocultando que la misma procedía de ganaderos productores, para eludir, como así hizo, la repercusión y pago de la tasa láctea correspondiente.

Período de Tasa Láctea	Kilógramos Facturados
2001/2002	...
2002/2003	...

Esta segunda sentencia, aunque le considera autor, declara que no procede imponerle pena alguna, al haber sido juzgado y condenado por la sentencia de 5-7-2012 por dos delitos de fraude a los presupuestos de la Comunidad Europea, en relación con las campañas 2001/2002 y 2002/2003.

A efectos de estas declaraciones de hechos probados, es irrelevante que las sentencias se dictasen con la conformidad de los acusados. Por tanto, el empleado debe considerarse autor de los delitos de los que fue acusado, al haber sido declarado como tal por dos sentencias firmes. Así, debe rechazarse que pueda existir una correlación entre la cantidad satisfecha por XZ y su conformidad: el empleado presta su conformidad porque es el autor de los delitos y porque, como sucede con todas las conformidades penales, obtiene así unas penas privativas de libertad inferiores a las que podían corresponderle de no existir tal conformidad. Así, en la Sentencia de 5-7-2012, se le condena a una pena de 10 meses de prisión y multa de 4 meses con una cuota diaria de ... euros (es decir, ... euros) por dos delitos por cada uno de los cuales puede imponerse una pena máxima de 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada. Además, la aplicación de una pena inferior a la mínima se explica por la apreciación en los escritos de acusación de la circunstancia atenuante de reparación del daño por el pago de las cuotas defraudadas y sus intereses, reparación que no realiza él, sino la entidad declarada responsable civil subsidiaria. Siendo ello así, no puede entenderse que el trabajador hubiera de recibir una compensación económica de ... euros por prestar su conformidad a una sentencia tan ventajosa a sus intereses, y menos aún que esta compensación hubiera de serle satisfecha por XZ, es decir, por la sociedad que, en última instancia, asume el coste económico de la responsabilidad civil cuyo pago permite la apreciación de aquella circunstancia atenuante.

Tampoco puede afirmarse que, de no haber existido este acuerdo entre XZ y el empleado, la responsabilidad civil a cargo de PG (y, por ende, la obligación de pago de XZ frente a DDF) habría sido superior. En primer lugar, no hay constancia de que el importe de las responsabilidades civiles declaradas en la sentencia fuese inferior al cuantificado en las querellas que dieron lugar a ambos procedimientos, es decir, que se haya aceptado por el FEOTA una indemnización inferior a los importes de las defraudaciones más sus intereses. En segundo lugar, tampoco puede afirmarse cuál habría sido el resultado de los procesos penales de no haber mediado aquella conformidad. Aun asumiendo que habrían concluido con sentencias condenatorias, no hay razones para afirmar que los pronunciamientos sobre responsabilidad civil habrían variado en relación con las dictadas con la conformidad de los acusados, que declararon responsables civiles directos a los condenados, responsables subsidiarias a todas las entidades implicadas en la defraudación, y dentro de este carácter subsidiario, declararon la responsabilidad solidaria entre todas ellas. La Sentencia de 8-3-2013 cita un informe del FEOGA que señala:

"...; las variadas e intensas relaciones entre las diversas empresas implicadas y la intervención diferente de cada una de ellas, ya sea como primeras compradoras, como empresas suministradoras de segundo nivel o como meras intermediarias, así como la diversidad de circunstancias existentes en las declaraciones efectuadas en aplicación de la normativa vigente en el sistema de la tasa suplementaria de la cuota láctea, dificulta en extremo el establecimiento de una cuantificación objetiva de la tasa láctea aplicable a cada una de ellas e incluso de la cantidad de leche realmente eludida en las diversas declaraciones y no sometida a la liquidación de la tasa láctea.

En definitiva, tales circunstancias impiden precisar el rebasamiento exacto de cuota que podría haberse derivado de la comercialización de leche de vaca por las entidades referidas y, por tanto, determinar con exactitud la tasa suplementaria devengada".

De esta forma, la distribución interna de la responsabilidad civil entre las empresas lácteas no tenía por qué variar en función de que la sentencia condenatoria fuese o no dictada con la conformidad de los acusados, pues en ningún caso la sentencia habría podido determinar la cuota y los intereses de demora exigibles a cada una de ellas. Si optaron por alcanzar un acuerdo entre todas ellas para distribuir la responsabilidad civil (presumiblemente, en función del beneficio obtenido por cada una de ellas), podría haberse llegado al mismo acuerdo para pagar la responsabilidad civil derivada de una sentencia dictada sin aquella conformidad. Y en todo caso, debe insistirse en que la conformidad de un acusado depende de dos factores: la existencia de elementos incriminatorios suficientes que hacen previsible su condena y la reducción de las penas que pueden serle impuestas de no mediar dicha conformidad.

.....>>

Requisito de correlación

En su escrito de alegaciones ante este Tribunal (SEXTO.- "Deducibilidad del pago realizado en virtud de un acuerdo transaccional") insiste el alegante en su pretensión aduciendo que:

"ese gasto, por su naturaleza y estar directamente relacionado con la actividad empresarial de mi representada y con sus ingresos, es plenamente deducible"

Conclusión que alcanza el alegante tras manifestar :

- Es innegable el interés de **XZ** en el resultado de esos procedimientos. No hay que olvidar que recibió de **DDF** un importe elevado y que conforme a lo estipulado en el **TTV** de Compraventa le tendría que devolver una parte del precio percibido en función de lo que resulte de esos procedimientos. La Oficina Técnica reconoce que, "aunque el proceso no se dirigiera contra **XZ**, y ésta se hubiera desprendido de **PG**, este compromiso (y la asunción de los honorarios) se justifica por cuanto **XZ** quedaba obligada a indemnizar a **DDF** por el importe de la responsabilidad civil que se declarase a cargo de **PG**, y, por tanto, tenía interés en asumir la relación profesional con los abogados".

Está justificado que se hiciera cargo de los abogados, y así está reconocido por la Oficina Técnica, porque quería controlar las decisiones y la estrategia a seguir en relación con esos procedimientos. También se dice que "el responsable civil subsidiario es una parte procesal independiente de las personas físicas contra las que se dirige la acusación penal, que tiene sus propios intereses, máxime cuando, en el presente caso, por lo elevado de la responsabilidad civil, parece claro que ésta no podía ser asumida por los condenados". Siendo esto así, y considerando el interés de **XZ** en esos procedimientos, no comprende esta parte que la Oficina Técnica considere que es deducible el pago de los honorarios a los abogados y no el pago al empleado de **PG** por el Acuerdo Transaccional, ya que ambos persiguen el mismo objetivo de optimizar la indemnización a satisfacer a **DDF**.

- La Oficina Técnica señala que "tampoco puede afirmarse que, de no haber existido ese acuerdo entre **XZ** y el empleado, la responsabilidad civil a cargo de **PG** (y, por ende, la obligación de pago de **XZ** frente a **DDF**) habría sido superior.

Previamente (en el párrafo anterior del Acuerdo de liquidación) la Oficina Técnica había señalado que "como sucede en todas las conformidades penales, obtiene así unas penas privativas de libertad inferiores a las que podían corresponderle de no existir tal conformidad", y posteriormente recuerda que por cada uno de los dos delitos se le puede imponer una "multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada", lo que daría lugar a una mayor responsabilidad civil subsidiaria que acabaría asumiendo mi representada. Por consiguiente, "de no haber mediado aquella conformidad", los procedimientos habrían continuado y sí es posible que se hubiera derivado un mayor coste para **XZ**.

También dice que "En segundo lugar, tampoco puede afirmarse cuál habría sido el resultado de los procesos penales de no haber mediado aquella conformidad. Aun asumiendo que habrían concluido con sentencias condenatoria, no hay razones para afirmar que los pronunciamientos sobre responsabilidad civil habrían variado en relación con las dictadas con la conformidad de los acusados." Esta parte entiende que aunque a la Oficina Técnica le parezca que "no hay razones para afirmar que los procedimientos habrían variado", tampoco las hay para afirmar lo contrario, ya que, como es bien sabido, cuando se acude a un procedimiento judicial no se sabe de antemano su resolución. El resultado de esas sentencias era aceptable para **XZ** en términos empresariales y, por ello, se decidió la conformidad, principalmente porque el coste era inferior al esperado, y también por cerrar unos procedimientos y evitar incurrir en mayores costes procedimentales.

Como se ha señalado, **XZ** registró en 2010 una provisión por los costes que le podría suponer este litigio por importe de ... euros, muy superior al que finalmente ha resultado de esas sentencias (... euros, incluidos el pago a los pagos a abogados y al empleado de **PG**). Aquella provisión fue revisada por la inspección en las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la inspección acerca de aquel ejercicio, y no cuestionó su deducibilidad, lo que necesariamente indica que para aquel equipo inspector el importe entonces estimado estaba justificado y era proporcionado. No se entiende que ahora se diga que "no hay constancia de que el importe de las responsabilidades declaradas en la sentencia fuese inferior al cuantificado en las querellas...;"

Lo anterior justifica plenamente la conveniencia de la conformidad para mi representada. Es evidente que **XZ** no llega al Acuerdo Transaccional con el empleado de **PG** por lo que a ese empleado le pueda suponer la conformidad, sino porque su participación en esos procedimientos conformándose en el fallo es necesaria para que esas dos sentencias devengan firmes>>>

Anticipa este Tribunal que desestima lo aducido por la Entidad en los términos que se expresan a continuación.

No acredita la Entidad, como es su deber (artículo 105.1 LGT y doctrina reiterada del Teac, por todas Resoluciones de 23 marzo 2021 (RG 2193/19-DYCTEA), con fundamento en la Jurisprudencia del TS) el requisito que para su deducibilidad fiscal exige el TRIS en su artículo 14.1 e) referido a su "correlación con los ingresos" en los términos ya anticipados.

En primer lugar es de señalar que el importe de ... correspondientes por Indemnización convenida en Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con un empleado de la Entidad **PG SL** transmitida en 2010 a **DDF SA** es ajena al **TTV de venta de participaciones** y la cláusula de indemnidad prevista en la misma, que quedó liquidada con el Comprador en fecha anterior, y ello según se deduce de la cláusula primera antes transcrita por existir ya "el acuerdo alcanzado según la información facilitada al respecto por **XZ**", autorizado por **DDF SA**, en los términos Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012, cuya cláusula Cuarta en su último párrafo señalaba:

*<<Salvo por lo previsto en los párrafos anteriores (daño o perjuicio económico que estas sociedades puedan tener como consecuencia de que la Administración Tributaria negase o cuestionara la consideración de gasto deducible en el impuesto sobre sociedades de los importes pagados por **PG**) las Partes declaran que no tienen nada más que reclamarse por las cuestiones y los pleitos y procedimientos a que se refiere el presente documento>>.*

Siendo ajeno es evidente que ninguna correlación guarda con el precio final de la venta del negocio lácteo, ni el beneficio derivado de esa venta, ni cumple el requisito de correlación exigido por el artículo 14.1e) del TRLIS.

Al respecto ha de señalarse que las 2 causas penales frente a distintas personas físicas y jurídicas por presuntos delitos contra la Hacienda Pública, fraude y falsedad documental. (Diligencias Previas .../06 y Diligencias Previas .../02) citadas en el referido Acuerdo habían sido iniciadas en unas fechas pretéritas y anteriores al **TTV** de venta de participaciones y se referían a "**PG** y las sociedades absorbidas por esta", de ahí que en este se acordara, según se infiere (cláusula 8.3.VI., 9 y el anexo 13 del **TTV** citados en el Expositivo II del Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012) que **XZ** (propietaria de **PG** al iniciarse) mantuviera la dirección procesal.

La circunstancia de que el Acuerdo de liquidación haya considerado gasto fiscalmente deducible en IS 2012 de **XZ** los servicios prestados por los abogados según encargo profesional junto con otras empresas lácteas de fecha 11 de octubre de 2011 "para gestionar la terminación convencional de diversos procedimientos penales relacionados con la tasa láctea y de los que las empresas mandantes eran directa o indirectamente parte interesada" y las costas (de las que nada se dice porque se entienden "deducibles") y según "ACUERDO DE LIQUIDACIÓN DE SERVICIOS POR ENCARGO PROFESIONAL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN DE SERVICIOS POR ENCARGO PROFESIONAL", de fecha 21 de julio de 2016, y MINUTA NÚMERO: ..., de fecha 29 de julio de 2016, y MINUTA NÚMERO: ..., de fecha 21 de julio de 2016, contabilizados también de forma errónea por incumplimiento del principio de no compensación, como la aplicación parcial de la provisión a su destino, por entender que:

*<<...la asunción de los honorarios) se justifica por cuanto **XZ** quedaba obligada a indemnizar a **DDF** por el importe de la responsabilidad civil que se declarase a cargo de **PG** y, por tanto, tenía interés en asumir la relación profesional con los abogados. Esta situación es asimilable a lo que sucede en el seguro de responsabilidad civil, en donde la Ley del **TTV** de Seguro establece que, salvo pacto en contrario, el asegurador asumirá la dirección jurídica frente a la reclamación del perjudicado, y serán de su cuenta los gastos de defensa que se ocasionen (art. 74).>>*

no es aplicable al gasto que nos ocupa, precisamente por lo argumentado, esto es, porque este gasto ni está previsto en el **TTV** de venta con el Comprador ni consta que guarde relación con el Acuerdo ya alcanzado con anterioridad al 29 de junio de 2012 según la información facilitada al respecto por **XZ** y que había sido autorizado por **DDF SA**.

Y ese Acuerdo ya firmado con anterioridad al Juicio Oral por el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado y las defensas de los acusados y los propios acusados, y al ingreso previo de las cantidades acordadas alcanzado con las representaciones del Estado Español y de la Comisión Europea, siendo entregadas al Fondo Español de Garantía Agraria como encargado de la gestión, control y recaudación de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos, en virtud de lo establecido en el Real Decreto 754/2005, por el que se regula el régimen de la tasa láctea, en los términos que expresan la Sentencia nº 44/2012, de fecha 5 de julio de 2012, del Juzgado de lo Penal procedimiento abreviado nº 34/2012, que dimana de Diligencias Previas .../06, y Sentencia nº 17/2013, de fecha 8 de marzo de 2013, del Juzgado de lo Penal procedimiento abreviado nº 49/2012, que dimana de Diligencias Previas .../02 (en la que El Ministerio Fiscal ya proponía que no procede imponer pena alguna al haber sido juzgado y condenado, en sentencia de 5 de julio de 2012, por el Juzgado Central de lo Penal de la Audiencia Nacional, en el Procedimiento Abreviado 34/2012, por dos delitos continuados de falsedad en documento mercantil cometida por particular, previsto en los artículos 74.1 y 392 en relación con el 390. 1.º del Código Penal, en concurso medial -art. 77 del Código Penal- con dos delitos de fraude a los presupuestos de la Comunidad Europea, previsto en el artículo 306 del Código Penal, por defraudación en la tasa láctea de las campañas de 2001/2002 y 2002/2003, como Director de Aprovisionamiento del grupo **XZP, PG SL.**) vinculaba al Tribunal (Fundamento de Derecho Segundo).

Por otra parte no esta acreditado que "de no haber mediado aquella conformidad", "los procedimientos habrían continuado y sí es posible que se hubiera derivado un mayor coste para **XZ**." ni que "ambos persiguen el mismo objetivo de optimizar la indemnización a satisfacer a **DDF**.", por la sencilla razón de que esa indemnización

a satisfacer a **DDF** estaba ya liquidada cuando se formalizó el Acuerdo transaccional de **XZ** con el empleado de **PG**

En los términos expuestos **XZ** acordó, conseguido ya el acuerdo sobre la cuantía a pagar por **PG** en concepto de responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses, en parte solo (70%), cubierto con la cláusula de indemnidad prevista en **TTV** de venta, y con quien era empleado de esa otra sociedad, el pago de un importe en dinero y un importe no concretado individualmente de aportación total de ... **euros** a un sistema complementario de jubilación cuyos beneficiarios son diversos directivos de **XZ** y D. **Dqx**, empleado de otra sociedad **PG SL**, quien suscribió el acuerdo en su nombre y representación y no en nombre de ningún otro directivo de **XZ**, y tal acuerdo se llevó a efecto una vez liquidadas las responsabilidades asumidas (70% de responsabilidad civil subsidiaria derivada de la tasa suplementaria e intereses) en el citado **TTV**.

El Código Civil señala:

*<<Artículo 1.809. La transacción es un **TTV** por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado.*

Artículo 1.815. La transacción no comprende sino los objetos expresados determinadamente en ella, o que, por una inducción necesaria de sus palabras, deban reputarse comprendidos en la misma.

La renuncia general de derechos se entiende sólo de los que tienen relación con la disputa sobre que ha recaído la transacción>>.

A juicio de este Tribunal, y vistos los términos del encargo profesional junto con otras empresas lácteas, de fecha 11 de octubre de 2011, antes transcrito, y del Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012 con el responsable del Departamento de Compras de la Entidad **PG SL**, era a **PG SL en su condición de responsable civil subsidiario** a quien, en su caso, "interesaba" acordar y abonar a su empleado, autor de los delitos, tales importes para poner fin al pleito comenzado, (Diligencias Previas .../06) y Número Cinco (Diligencias Previas .../02), a cambio de "asumir prestar su conformidad con el escrito de acusación, que ponga fin de forma definitiva a las dos causas penales referidas en lo que respecta a **PG, S.L.**", así como convenir las garantías que se expresan respecto de daños futuros de este "la más absoluta indemnidad por los daños futuros que pudiera éste sufrir como consecuencia de las condenas impuestas y referidas en este **TTV**", y no a la Entidad **XZ**, que no es parte de aquel, manteniendo simplemente la dirección procesal en calidad de antiguo propietario y que con anterioridad había ya liquidado sus obligaciones contractuales, las únicas que tenía con el Comprador.

Ello se infiere con claridad del propio del encargo profesional, junto con otras empresas lácteas, de fecha 11 de octubre de 2011 ("**PG, S.L** (que en su día perteneció al Grupo de la firmante **XZ, S.A.**, quien mantiene la dirección procesal de los litigios en curso), **LLM** y **MMN**, en la medida en que tienen trabajadores y/ o directivos y/o y/o Administradores sujetos a alguno/os de los referidos procedimientos, están interesadas en la conclusión de los citados procedimientos en aplicación de los medios procesales 'conducentes a tal efecto.'), y del Acuerdo transaccional de fecha 4 de julio de 2012, en el que como condición se expresa que "La empresa asumirá además, de forma íntegra, el importe de todas las responsabilidades civiles derivadas de dichas condenas penales, así como la integridad de las costas procesales.". Empresa que, como dice la propia Entidad, no puede ser otra que **PG**.

Ello sin perjuicio de que, de haberse previsto en **TTV** de venta con **DDF** que **XZ** merced a esa responsabilidad contractual, esta hubiera hecho frente a parte del mismo en el mismo porcentaje cubierto con la cláusula de indemnidad, lo que de forma evidente no concurre en el presente caso de acuerdo con su contenido y el Acuerdo final una vez resueltos las dificultades del concepto de "daño" cubierto en el mismo.

XZ acordó y asumió **gratuitamente**, sin contraprestación alguna, el abono de tales cantidades, algunas de ellas inconcretas y no justificadas, pues se desconoce qué importe de la aportación a un sistema complementario de jubilación corresponde diversos directivos de **XZ** y D. **Dqx** y las garantías que se expresan respecto de daños futuros de este, una vez fijadas por Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012 sus responsabilidades contractuales con el adquirente del negocio lacteo y como anterior propietario de **PG** por hechos acaecidos con anterioridad a su venta, sin que estos importes de ... **euros**, que contablemente sólo representan una pérdida libremente asumida, ajena a su actividad y a la obtención de sus ingresos, puedan calificarse como gasto fiscal deducible por ser una liberalidad en los términos del artículo 14.1 e) del TRIS y según reciente sentencia del TS, Sentencia 358/2021, de 30 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 3454/2019:

<<TERCERO.-

Fijación de doctrina.

A las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en al auto de admisión cabe responder, por ende, que el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito>>

En el presente caso "las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse", los pagos al responsable del Departamento de Compras de la Entidad **PG SL** no previstos en **TTV** de compraventa de participaciones ni en Acuerdo de fecha 29 de junio de 2012 y no reclamados a la Entidad **PG SL**, quien en su caso hubiera debido acordar con este la indemnización necesaria como contraprestación para poner fin al pleito comenzado en el que eran autor del delito y responsable subsidiario, han sido "realizados a título gratuito", pues tales pagos, además de no justificados (aportación total de ... euros a un sistema complementario de jubilación cuyos beneficiarios son diversos directivos de **XZ** y D. **Dqx**, no son contrapartida de ningún servicio recibido que deba retribuirse ni de la renuncia a interponer recursos correspondientes contra Sentencias condenatorias de aquél que guarden relación con los ingresos de la Entidad ni deriven de ley o **TTV** alguno entre **XZ** y D. **Dqx**. Es pues evidente "el animus donandi característico de toda liberalidad".

Dicho de otro modo, aun en el hipotético supuesto de que el responsable del Departamento de Compras de la Entidad **PG SL** no hubiera ratificado en el juicio oral su conformidad con el Acuerdo ya celebrado, ninguna consecuencia tendría ello para **XZ**, que había ya liquidado sus obligaciones contractuales con el comprador.

En este sentido cabe recordar al alegante que la Consulta Vinculante n.º V0655-06, de fecha 5 de abril de 2006, invocada por la propia Entidad en su escrito de alegaciones al Acta ("De manera más específica, debe tenerse en cuenta también lo señalado por la DGT en cuanto a la deducibilidad de las indemnizaciones derivadas de acuerdos transaccionales para poner fin a procedimientos judiciales, para lo cual traemos a colación, a modo de ejemplo, la resolución emitida en respuesta a la consulta V0655-06") viene referida a un supuesto en el que la Entidad que satisface la indemnización a los demandantes actúa en calidad de codemandada junto con algunos de sus trabajadores en un litigio por juicio ordinario por competencia desleal, tratándose de un acuerdo transaccional entre demandantes y demandados aprobado por el juez, circunstancias que claramente no concurren en este caso en la Sociedad **XZ**.

Por el contrario la AUDIENCIA NACIONAL, en Sentencia de 26 de octubre de 2018, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 585/2016 ha señalado :

<<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)>>.

En definitiva, que se desestiman las alegaciones de la Entidad y se confirma el acuerdo de liquidación en este punto.

Noveno.

Procede a continuación analizar la quinta cuestión de fondo planteada referida esta a la procedencia, como sostiene la Entidad, o no, como regularizó y liquidó la Inspección, de admitir como gasto fiscal deducible en IS de la Entidad Dominante **XZ** (periodo 2012), el gasto contable por **deterioro de la marca GH**.

En primer lugar es de señalar que el Acto de liquidación, dando respuesta motivada a las alegaciones de la Entidad (alegación SEXTA.- "DETERIORO MARCAS **GH**") de su escrito de fecha 14 de diciembre de 2018 frente al Acta de disconformidad sobre las razones por las que entendía, en contra de la propuesta inspectora, que el citado gasto cumplía, y así lo entendía acreditado la Entidad (artículo 105.1 LGT), el requisito que para su deducibilidad contable y fiscal exige el artículo 10.3 TRIS y norma de registro y valoración (NRV) 5.ª "Inmovilizado intangible" del PGC 2007, concluye en su Fundamento de Derecho Sexto. - "Ajustes propuestos en relación con **XZ**, **SA**", apartado 6. "Deterioro de la marca **GH**", confirmando la citada regularización y así señala:

<<6. Deterioro de la marca GH.

*La inspección ha propuesto un incremento de la base imponible de la entidad **XZ** que afecta al deterioro de la marca **GH**. A este respecto, procede analizar las siguientes cuestiones.*

- I.- Comprobaciones efectuadas por la inspección.*
- II.- Fundamentos de derecho.*
- III.- Alegaciones formuladas por el obligado tributario.*
- IV.- Contestación a las alegaciones.*

I.- Comprobaciones efectuadas por la inspección

.....

II.- Fundamentos de derecho.

La regularización del deterioro descansa en la normativa que ha sido expuesta en el fundamento de derecho cuarto, apartado 2, relativo al deterioro de inmuebles, al que nos remitimos con el fin de evitar reiteraciones innecesarias.

Basta señalar que la norma de registro y valoración 5ª del Plan General de Contabilidad establece que "Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible."

III.- Alegaciones formuladas por XZ .

El obligado tributario alega que ha venido solicitando a la entidad de tasación **ZZV** (AA) informe de valoración de las marcas, en el cual se deja constancia, de manera ampliamente detallada de todas las premisas criterios factores e información utilizada para la determinación de dicho importe, así como una prolija justificación de por qué el método de valoración elegido es el idóneo para dar cumplimiento con la IAS (International Accounting Standard) 36 y, por ende, con lo dispuesto en el PGC.

En relación con el valor en uso se remite, por razones de economía procesal, a lo expuesto en el escrito de alegaciones al acta **A02** nº ...**53**, relativa a operaciones vinculadas, en el que ya manifestó su disconformidad con respecto a los "mayores royalties" a percibir por **XZ** .

En relación con la aseveración de que no se puede dotar el deterioro porque no se tienen ambos valores (el valor razonable y el valor de uso), señala que en el caso de la marca **GH** coinciden.

AA justifica en su informe (páginas 2 y 71 del informe de 2015 y se incluyen referencias análogas en los informes del resto de los años) que el método de valoración más adecuado para determinar el valor razonable es el Método de Capitalización del Ahorro de Royalties, basado en el principio de que, si la compañía no fuese titular de la marca, tendría que pagar un **HR** para obtener los beneficios que se derivan de la misma. AA ha calculado el valor razonable de la marca **GH** obteniendo el valor actual de los cánones que **XZ** deja de pagar por ser su titular, lo cual no significa que no se haya determinado el valor razonable de la marca, sino que dicho valor se ha calculado mediante el Método de Capitalización del Ahorro de Royalties.

Defiende que la entidad ha aportado la documentación correspondiente poniendo la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y que la valoración emitida por un tercero independiente ha sido adicionalmente comprobada y validada sin salvedades por los auditores de la entidad.

Por último, manifiesta que el deterioro de la marca registrado en 2012 y cuestionado por la inspección se encuentra, a su vez, refrendado por el acusado descenso de las ventas realizadas bajo dicha marca que se puede apreciar comparando las cifras del año completo inmediatamente anterior a la adquisición de la misma a **JK** (año 2010) y las correspondientes al primer ejercicio completo en el que la marca fue propiedad de **XZ** (2012).

IV.- Contestación a las alegaciones formuladas por XZ .

Sobre este punto, la contestación a las alegaciones del obligado tributario no puede ser sino reiteración de lo apuntado por la inspección actuaria en el acta ya que en nada desvirtúan la propuesta de regularización.

Como ya se dijera anteriormente, la carga de probar la procedencia del deterioro recae sobre el obligado tributario.

La inspección actuaria ha llamado la atención sobre el hecho que el obligado tributario no haya aportado una valoración detallada de la marca con carácter previo a la formalización de la compra.

La entidad lo justificó diciendo que el vendedor era un tercero no vinculado. No obstante, ya en el acta se menciona que en la diligencia nº 10.2, en relación con otros requerimientos de la inspección, se aportaron informes de valoración para la adquisición de otras participaciones o negocios por parte de **XZ** a terceros independientes.

El argumento central de la propuesta de regularización es que la valoración efectuada por el obligado tributario se basa únicamente en el valor en uso de la marca.

La inspección afirma que el obligado tributario no calculó el valor razonable del activo para compararlo con el valor en uso. Que dicho cálculo es obligatorio se deduce de lo previsto en la norma de registro y valoración 2ª del PGC, de obligado cumplimiento.

La Resolución del ICAC de 18/09/2013 exime de ese doble cálculo cuando ya el primero de los valores que se calcule arroje un resultado del que se desprenda la inexistencia de deterioro. El otro supuesto de exclusión del doble cálculo, valor en uso y valor razonable, para compararlo con el valor contable, que se prevé en la Resolución del ICAC de 18/09/2013 es que, una vez calculado el valor razonable, si no se prevé que el valor en uso pueda exceder de forma significativa de aquel, será el valor razonable el que sirva para hacer la comparación con el valor

neto contable. Supuesto que, para su aplicación, requiere que el valor calculado en primer y único lugar, sea el valor razonable.

Por tanto, este supuesto tampoco se da en el presente caso porque en el informe aportado el valor que se calculó fue únicamente el valor en uso.

El motivo que el obligado alega para no proceder al doble cálculo es que el valor razonable de la marca **GH** coincide con el valor en uso, de tal suerte que no es que no se haya determinado el valor razonable, sino que dicho valor se ha calculado actualizando los pagos de royalties que una sociedad debería realizar por usar la marca.

Esta alegación debe desestimarse porque, por mucho que el obligado se esfuerce en justificar que el "valor en uso" y el "valor de mercado" no difieren, la propia norma contable deja claro que son distintos y, por ello, precisamente, es por lo que obliga a realizar el doble cálculo para poder contabilizar un deterioro.

Junto a lo anterior, la Inspección también sostiene otro argumento. Y es que la valoración según el uso de la marca se ha basado en las ventas netas, sin tener en cuenta que no se deben descontar la publicidad, promociones y gastos financieros ya que, según el **TTV** de cesión de marca entre **XZ** y **CCD** de fecha 1 de abril de 2011, esos gastos o descuentos corresponden a **CCD**.

A este respecto, dado que el obligado tributario se remite a las alegaciones formuladas al acta **A02** nº ...**53**, no cabe sino contestar en los términos recogidos en el acuerdo de liquidación **A23** nº ...**53** dictado en el mismo día que el presente acuerdo.

"En su **alegación segunda**, el obligado tributario alega que las cuentas contables cuyos importes añade la Inspección a la base de cálculo del **HR** se corresponden con los descuentos realizados por **CCD** a sus clientes.

Adjunta copia de uno de los **TTVs** de suministro de productos comercializados bajo las Marcas **GH**, suscrito por **CCD**, en el que se prevén los diferentes descuentos comerciales ofrecidos por esta entidad a su cliente. Señala que es el menor ingreso derivado de estos descuentos el que se registra en las cuentas contables. En el Anexo III aporta la factura y la documentación contable que se acompaña al **TTV**.

Alega que una política de descuentos supone, lógicamente, una menor facturación unitaria, pero, a la vez, da lugar a un incremento de la facturación global. Señala que el objetivo de esa política es la optimización de la facturación de la empresa, de forma que un menor precio de lugar a un aumento de las ventas que sin ese descuento no se produciría. Afirma que ningún empresario o profesional rebaja el precio de sus productos si no ve amenazada su facturación. Por lo que, a su juicio, no es coherente partir de una cifra de "ventas brutas" sin hacer una valoración técnica del efecto que esos descuentos hayan podido tener en el importe de las ventas.

Considera que es más que posible que si **CCD** no hubiera implantado esa política de descuentos, su importe de facturación en esos ejercicios habría sido inferior al de la facturación realmente producida (con los descuentos deducidos). Sin esa política, el ingreso por royalties de **XZ** hubiera podido ser menor.

Discrepa de lo señalado por la Inspección en el acta, donde se indica, que "de acuerdo con el **TTV** de cesión de marcas, la Inspección entiende que las promociones y publicidad deben ser asumidas por **CCD SA** y que no deben influir para determinar la base sobre las que se debe calcular el **HR**". Motiva su discrepancia en lo siguiente:

- Señala que en la cláusula 4 del **TTV** no se habla de "promociones", por lo que no se puede relacionar esa partida con aquella cláusula del **TTV**. Indica que, en ella, se habla únicamente de publicidad y marketing y se refiere a los gastos y los esfuerzos en costes en los que **CCD** ha de incurrir en relación con la marca. Indica que todos esos gastos y costes son asumidos por **CCD** como se establece en el **TTV**, sin que hayan sido repercutidos a **XZ**.

- Por otro lado, considera que la Inspección confunde los descuentos que **CCD** ofrece a sus clientes, con el gasto en el que incurre en concepto de publicidad y marketing. Los gastos en publicidad y marketing están contabilizados en las cuentas ... a ... y los descuentos que ofrece **CCD** a sus clientes están contabilizados como un menor ingreso en las cuentas ... y ..., señalando que son conceptos distintos.

- Indica que, tanto los gastos incurridos por **CCD** derivados de las campañas de publicidad y marketing, como el menor ingreso percibido por **CCD** como consecuencia de los descuentos que ofrece a sus clientes, son asumidos por **CCD**, sin que **XZ** se haga cargo de eso. Expone que, de la misma manera que no se repercuten a **XZ** los gastos y costes incurridos en publicidad y marketing, tampoco reintegra **XZ** a **CCD** el importe de los descuentos que ésta aplica en sus ventas (y esto último, al margen de lo estipulado en la cláusula 4 del **TTV**).

Señala que la cláusula 4 del **TTV** regula quién se ha de hacer cargo de los gastos y costes en publicidad y marketing, pero es ajena al cálculo del **HR** por la cesión de la Marca. Considera que de esa cláusula no se puede extraer la conclusión de la Administración de que "las promociones y la publicidad no deben influir para determinar la base sobre las que se debe calcular el **HR**".

Incide en que los gastos y costes que debe asumir **CCD** no influyen para determinar la base de cálculo del **HR** y, de hecho, en el cálculo no están incluidos esos gastos. Señala que sí tienen un efecto indirecto, ya que esos gastos y costes, al igual que los descuentos, tienen como propósito el incrementar la facturación, que sí es la base de cálculo del **HR**.

Por el contrario, señala que los descuentos ofrecidos a los clientes sí afectan a la "facturación neta" por lo que, de acuerdo con lo estipulado en el **TTV**, han de afectar a la base de cálculo del **HR**. Por tanto, concluye que la base de cálculo del **HR** está siendo calculada por **XZ** y **CCD** en cumplimiento del **TTV**, deduciendo de las ventas brutas de los productos importe de los descuentos ofrecidos a los clientes sin considerar los gastos de publicidad y marketing. Por último, señala que la Norma de elaboración de las cuentas anuales 1 del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre ("PGC") indica que el "importe neto de la cifra anual de negocios" se determina deduciendo del importe de la venta de los productos el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) coincidiendo con la "facturación neta" referida en el **TTV**.

Ante estas alegaciones esta Oficina Técnica debe realizar las siguientes consideraciones:

Tal y como se ha señalado en el acta A02 de la que trae causa el presente acuerdo de liquidación, en la cláusula cuarta del **TTV** de cesión de marcas, de 01/04/2011, **CCD, S.A.** asume la obligación de mantener el liderazgo y goodwill de las marcas en el territorio, es por ello que debe realizar anualmente las campañas de publicidad y marketing que considere oportunas con dicha finalidad. A la vista de lo dispuesto en citado **TTV**, esta Oficina Técnica comparte con la Inspección actuaria que las cantidades que dicha entidad ha incurrido en publicidad, promoción y marketing obedecen precisamente a dicha obligación, por lo que en ningún caso deben minorar el importe de la base sobre la que se calcula el royalty.

Por mucho que el obligado tributario trate de excluir las "promociones" de la "publicidad y marketing" conviene apuntar el marketing es una disciplina que comprende cuatro ámbitos: el producto, el punto de distribución, el precio y la promoción ("teoría de las 4P", que procede del ámbito anglosajón, esto es, "product, placement, price and promotion").

A lo anterior debe añadirse que llama la atención de esta Oficina que, establecida contractualmente la obligación de asumir los costes de publicidad a cargo de **CCD**, los gastos de publicidad por servicios exteriores en los que aquella incurre, son notablemente inferiores a los gastos de publicidad y promoción por descuentos a clientes, tal y como se aprecia en los siguientes cuadros:

Suministros y Servicios Externos	2012	2013	2014	2015
Publicidad y Propaganda	... euros	... euros	... euros	... euros

cuanto	DESCUENTOS Publicidad y promoción	2012	2013	2014	2015	a los
	PROMOCIONES CTA 718002	... euros	... euros	... euros	... euros	
	PUBLICIDAD CTA 718020	... euros	... euros	... euros	... euros	
	Total	... euros	... euros	... euros	... euros	

descuentos financieros, tal como señala la Inspección, tampoco deben influir en la cuantificación de la base del **HR** porque corresponden al adelanto en el cobro a los clientes de **CCD SA**, pero **XZ** cobra los royalties a final de cada año. Por tanto, la retribución que percibe no debe quedar distorsionada por la política de descuentos que decide aplicar **CCD SA**.

En conclusión, tratándose de una operación entre partes vinculadas cuya remuneración se ha fijado tomando como magnitud las ventas del cesionario, si la remuneración del cedente se hace depender de que el cesionario decida, unilateralmente, incurrir en mayores o menores gastos de naturaleza comercial, promocional y publicitaria, lo pactado en el **TTV** queda absolutamente desvirtuado.

Los gastos por publicidad y promoción y los descuentos concedidos son restados por **CCD SA** del importe de ventas para el cálculo de la base sobre la que se aplica el royalty que debe percibir **XZ, S.A.**. Pero esta reducción no es considerada procedente por esta Oficina Técnica toda vez que, sobre la base de lo establecido en el propio **TTV**, la remuneración de la cesión de la marca ha de determinarse **en virtud de las ventas**, por lo que minorar dicha cuantía en el importe de **gastos de naturaleza promocional, publicitaria o comercial**, que deben ser asumidos por la entidad **PAÍS_4**, lleva consigo una indebida minoración de la base de cálculo del royalty, que debe ser gravada por la Hacienda española.

Por lo señalado, deben desestimarse las alegaciones del obligado tributario en relación a este segundo ajuste."

Como anteriormente se indicó, también defiende el obligado tributario que puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y que la valoración emitida por un tercero independiente ha sido comprobada y validada sin salvedades por los auditores de la entidad.

En respuesta a lo alegado, ya se apuntó en el fundamento de derecho relativo al deterioro de inmuebles que ninguna norma, ni contable ni fiscal, atribuye al informe de auditoría presunción de veracidad o certeza "iuris et de iure" -que no admite prueba en contrario-, sino que, si la inspección, en el ejercicio de su función comprobadora, constata y demuestra, como en el presente caso, que el deterioro no ha sido acreditado la consecuencia es su regularización a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, manifiesta el obligado tributario que el deterioro de la marca registrado en 2012 se encuentra refrendado por el acusado descenso de las ventas realizadas bajo dicha marca.

No obstante, tal manifestación no desvirtúa, por sí misma, el ajuste propuesto por la inspección, que no ha negado esa circunstancia. El descenso de las ventas es un parámetro que influye a la hora de determinar el valor del elemento, pero lo que aquí se cuestiona es que el obligado tributario no ha acreditado convenientemente el deterioro que dedujo en su autoliquidación porque no calculó el valor razonable de la marca y porque calculó el valor en uso a partir de las ventas netas.

Por los motivos que han sido expuestos, se desestiman las alegaciones del obligado tributario y se confirma la propuesta de la inspección, debiendo incrementarse la base imponible en ... euros por este concepto.

En su escrito de alegaciones ante este Tribunal (QUINTO.- "Deducibilidad del deterioro de la marca GH") insiste el alegante en su pretensión formulando idénticas alegaciones a las ya formuladas a la Inspección y adicionando nuevas referidas esencialmente a la cuantificación de la base de cálculo del Royalty por la "facturación neta" invocando la denominada Teoría de los actos propios "por ser el criterio seguido siempre por mi representada para calcular los royalties por la cesión de las marcas, y que no ha sido nunca cuestionado en ninguna de las actuaciones llevadas a cabo por esa Administración tributaria acerca de XZ."

En primer lugar aduce nuevamente el alegante que "se trata de una cuestión exclusivamente contable, ya que su procedencia conforme a las normas contables determina su deducibilidad fiscal".

Y que "XZ ha cumplido escrupulosamente la normativa contable en todos sus aspectos (con el consiguiente efecto fiscal) y, en lo que aquí nos ocupa, en el registro en el ejercicio 2012 del deterioro por la pérdida de valor de la marca GH" porque "ha venido solicitando a ZZV, entidad de valoración de reconocido prestigio internacional, un informe para determinar el "importe recuperable" de las marcas de las que era titular (entre las que se encuentra la marca GH) y registrar contablemente, en su caso, el importe del deterioro correspondiente"

Y que "Esas valoraciones fueron comprobadas por los auditores de la sociedad (EY Auditores) que, en su informe sobre los estados financieros del ejercicio 2012 manifestaron que "expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera" de su representada, "así como de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo".

Y que "la Inspección no haya hecho ninguna valoración de la Marca, no acepta el registro contable de ningún deterioro. Entiende esta parte que el hecho de que lo haya registrado obliga a la Administración en virtud del artículo 131 del TRLIS a realizar su propia valoración y someterse a una posible tasación pericial contradictoria."

Desestima este Tribunal lo aducido por la Entidad.

En lo que respecta al **valor probatorio de los informes de auditoría** cabe señalar que, tal y como se ha pronunciado este Tribunal Central anteriormente en resoluciones, de 02/12/2015 (RG 5870/13-DYCTEA), confirmada por SAN de 23-10-2019 (rec. n.º. 196/2016), de 09-04-2015 (RG 7267/12-DYCTEA), y de 02-04-2014 (RG 1554/11-DYCTEA), entre otras, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de Auditoría, la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Así pues, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección de los Tributos del Estado, en el ejercicio de sus funciones, pueda comprobar y regularizar la base imponible del contribuyente verificando la situación de su contabilidad (el propio art. 143: "*Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios*" del TRLIS dispone que: "*A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley*", artículo que expresamente remite a las normas contables y, en el mismo sentido, el artículo 131 y 10.3 de la LIS 27/2014), ya que lo contrario supondría que por la existencia de un Informe de auditoria contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

Es de señalar que la opinión del auditor hace referencia a los "*aspectos significativos*" y, de otro lado, que la propia Memoria auditada, como es procedente (2. "*BASES DE PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES- Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre-Fiscalidad*" y Nota 15 "*Situación fiscal*"), Informa de los ejercicios abiertos a inspección porque "*Según las disposiciones legales vigentes, las liquidaciones de impuestos no pueden considerarse definitivas hasta que no hayan sido inspeccionadas por las autoridades fiscales o haya transcurrido el plazo de prescripción*". Aunque "*En opinión de los Administradores de la Sociedad no procede provisionar importe alguno por las posibles contingencias adicionales que se podrían derivar de las diferentes interpretaciones de la legislación fiscal.*"

PGC Tercera Parte-Cuentas Anuales Memoria -Contenido de la memoria 12. Situación fiscal ...

<<10. Información relativa a las provisiones derivadas del Impuesto sobre Beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal>>.

De forma que, señalado lo anterior, estima este Tribunal que los Informes de auditoria obrantes en el expediente y aportados por el interesado no desvirtúan lo actuado y acreditado por la Inspección, a lo que hay que añadir, en palabras del Tribunal Supremo, sentencia de 29-09-2010 (Re. Casación nº 4195/2005) que:

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

En lo que respecta a la **valoración de la Marca y tasación pericial contradictoria**, de la lectura de esta concreta alegación formulada por la Entidad se infiere la confusión que sobre la cuestión controvertida se advierte en estas alegaciones.

La Inspección, en relación con la marca **GH** adquirida por compra en fecha 30 de marzo de 2011 a la Entidad (tercero independiente) **JK S.L.** unipersonal (diligencia 5, fichero marcas **GH**) por un importe de ... euros, y así registrada, y cuyo uso se cedió al día siguiente, esto es, el 1 de abril de 2011, a su vinculada **PAÍS_4 CCD, S.A.** ("**CCD**") en virtud de un **TTV** de cesión de marcas (el "**TTV**") en el que se estipula como contraprestación el pago de un **HR** equivalente a un porcentaje (2%) sobre la "*facturación neta obtenida por la venta de los productos*

comercializados bajo las Marcas" (el "HR") ha realizado dos regularizaciones distintas pero conectadas o relacionadas entre sí, por razón de lo manifestado y aportado por la propia Entidad:

De un lado la Inspección ha propuesto incrementar la base imponible de la Entidad en todos los periodos objeto de comprobación al determinar mayores ingresos por cesión del uso de la marca a Entidad vinculada (el "HR") por razón de la base de cálculo del mismo: ventas netas calculadas por la Entidad con minoración de los descuentos que **CCD** realiza a sus clientes, lo que fue rechazado por la Inspección con fundamento en las cláusulas contractuales y al amparo del artículo 16 "Operaciones vinculadas" del TRLIS y artículo 18 "Operaciones vinculadas" de la LIS, y Artículo 12. "Cánones" del Convenio entre el Reino de España y **PAÍS_4** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993 (BOE, ...-...), lo que se ha documentado en Acta previa de disconformidad **A02-...3** confirmada por acto de liquidación de fecha 2 de octubre de 2019 (Fundamento de Derecho Quinto.- "Operaciones referentes a la cesión de la marca **GH** por la entidad **XZ**, **SA**") objeto de la Reclamación económica administrativa RG 6592/19 y del procedimiento amistoso con nº de referencia .../20 (OA- ...) en materia de imposición directa de acuerdo con lo regulado en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el Reino de España y **PAÍS_4**, que motivó la suspensión del procedimiento de revisión, y el cual ha sido resuelto, constando, por lo aquí interesa, que el ajuste por Royalties ha sido retirado por España, habiendo manifestado la Entidad (Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre) en escrito de fecha 23 de abril de 2021 que se le tenga por desistido de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación en lo que respecta a los ajustes cuya doble imposición ha sido corregida por la Resolución del procedimiento amistoso 51/20 (en concreto, los ajustes relativos a realizadas entre **XZ** y **TW**, y la entidad **CCD** del **PAÍS_4**), y comunicación de Providencia de 5 de julio de 2021 del Abogado del Estado - Secretario General del TEAC en el que se acuerda "Proceder al desglose de la reclamación 00/6592/2019, abriendo un nuevo procedimiento con RGE 00/8204/2019, ordenando la continuación de este último procedimiento, que afecta al procedimiento amistoso con **PAÍS_4** N/ Ref: .../20 (OA- ...)".

Es de destacar que la Inspección ha propuesto incrementar la base imponible de la Entidad en el periodo de 2012 por razón de **la falta de acreditación del gasto contable por deterioro** por un importe de ... **euros de la Marca** adquirida el año anterior a tercero independiente por un importe de ... **euros**, en cuanto que tanto el valor razonable a 31 de diciembre de 2012 (calculado por la Entidad según método de descuento de flujos de efectivo futuros estimados: "este método permite establecer el "valor razonable" de una marca considerando el valor actual que le supondría al comprador de dicha marca el coste por royalties que se derivarían de su uso futuro en caso de no ser el propietario"), como el valor en uso tomados en consideración para ello por la Entidad según los Informes aportados de la entidad de tasación **ZZV** a efectos de acreditar tal deterioro, toman en consideración las ventas netas de la Entidad dependiente calculadas por la Entidad con minoración de los descuentos que CCD realiza a sus clientes, lo que es rechazado por la Inspección al amparo, o con fundamento, en el artículo 10.3 del TRIS y norma de registro y valoración (NRV) 5.ª "Inmovilizado intangible" del PGC 2007, (Fundamento de Derecho Sexto.- "Ajustes propuestos en relación con **XZ**, **SA**", apartado 6. "Deterioro de la marca **GH**", del Acto de liquidación objeto de esta Reclamación.

En relación con ello es necesario recordar al alegante que el artículo 10.3 del TRIS y de la LIS señalan :

<<En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas>>.

Que por lo que se refiere a la base imponible por mayores ingresos no contabilizados por operaciones vinculadas: artículo 16: Operaciones vinculadas, del TRLIS, y artículo 18: Operaciones vinculadas, de la LIS, y artículo 12. Cánones del Convenio entre el Reino de España y **PAÍS_4**, pesa sobre la Inspección el deber de acreditar en los términos del artículo 105.1 LGT esos mayores ingresos como así ha llevado a efecto la Inspección en Acto de liquidación.

Por lo que se refiere a la base imponible por gastos contables "el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas", pesa sobre la Entidad el deber de acreditar, en los términos del artículo 105.1 LGT, que el citado gasto cumple los requisitos para ello y, entre ellos, el de su justificación y devengo, valorando la Inspección de forma conjunta (artículo 106.1 LGT) las pruebas aportadas (Informes de la entidad de tasación **ZZV**) o no (en este último caso el método de valoración por un importe de ... **euros** de la marca **GH** adquirida por compra en fecha 30 de marzo de 2011 a tercero independiente) como así ha llevado a efecto en Acto de liquidación objeto de esta Reclamación y regularizando en consecuencia el resultado contable del que parte para determinar la base imponible en los términos del ya citado art. 143 "Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios" del TRLIS que dispone: "A los efectos de determinar la

base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley", artículo que expresamente remite a las normas contables, y artículo 133 "Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria" del TRLIS, cuyo apartado 1 determina que "Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen", y en el mismo sentido Artículos 120.1, 10.3 y 131 de la LIS, debiendo la Inspección reflejar en el Acta, por ser de mención obligatoria en los términos del artículo 176.2 del RGAT, la "Situación de la contabilidad" y proponiendo, en su caso, lo que aquí no consta, la sancionabilidad de tales comportamientos (artículos 153. "Contenido de las actas", letra g) LGT).

<<176.2 del RGAT

2. Cuando el obligado tributario esté sujeto a obligaciones contables y registrales en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado, deberá hacerse constar en el acta la situación de los libros o registros obligatorios, con expresión, en su caso, de los defectos o anomalías que tengan trascendencia para la resolución del procedimiento o para determinar la existencia o calificación de infracciones tributarias>>

En ningún de los dos casos (ingresos de cesión de marca por operación vinculada según TTV y gasto contable por deterioro de marca cedida) pesa sobre la Inspección el deber de **valorar la marca** seguido de posterior tasación pericial contradictoria como, de forma genérica y, a juicio de este Tribunal, errónea, con la sola mención del artículo 131 del TRLIS (aunque entendemos que se refiere al 133 de la LIS) aduce el alegante: "Entiende esta parte que el hecho de que lo haya registrado obliga a la Administración en virtud del artículo 131 del TRLIS a realizar su propia valoración y someterse a una posible tasación pericial contradictoria."

De un lado, porque en los términos ya señalados, el precio de adquisición de la marca a tercero independiente contabilizado por la Entidad en 2011 (NRV 5º PGC) no es cuestionado por la Inspección ni se ha llevado a efecto comprobación de valor alguna, sin que se entienda el por qué la Entidad parece pretender abrir un debate inexistente e innecesario sobre tal comprobación y el periodo para ello al señalar:

<<- JK SLU era y es una entidad independiente de XZ, y tanto la vendedora como la compradora tenían y tienen suficiente conocimiento y experiencia en el sector para determinar el valor de la Marca y su precio en una transacción, por lo que no hay razón para no considerar que el acordado entre ambas partes se corresponde con el de mercado, entendido éste como el que se pactaría entre entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. Ante una transacción de esa envergadura, ambas entidades necesariamente tuvieron que realizar sus análisis internos en relación con la valoración de la marca, mantuvieron las negociaciones oportunas que fijaron su precio, y fue aprobada conforme a sus políticas internas.

- Por otro lado, en la documentación obrante en el expediente no existe ningún indicio que permita plantear que el precio acordado no fuera de mercado, ni tampoco existe valoración alguna realizada por esa Administración que lo indique.

- Por último, hemos de recordar que el ejercicio 2011 fue objeto de comprobación por la inspección (por el mismo equipo actuario) sin que este aspecto fuera de ninguna manera cuestionado, por lo que, siendo una operación realizada en ese ejercicio, correspondía a aquella actuación su análisis y no a esta. Tampoco conoce esta parte si la Administración tributaria ha cuestionado en alguna actuación de comprobación el precio acordado en sede de JK, SLU>>.

Siendo cuestión distinta que, a efectos de valorar la prueba del gasto contable por deterioro devengado en 2012, la Inspección haya solicitado información (diligencia 14 de fecha 26 de junio de 2018 "-Valoración detallada (documento due diligence o cualquier otro documento) de las marcas GH y W previo a la formalización de la compra de las mismas) que la Entidad no ha aportado manifestando que "no existe un informe previo de valoración de las mismas puesto que fueron adquiridas a un tercero independiente" (diligencia nº 7, punto 4º, y Escrito aportado en Diligencia nº 15, Petición nº 6: Valoración detallada de las marcas GH y W. No existe una valoración detallada de las marcas GH y W previa a la formalización de la compra de las mismas, puesto que el vendedor, PPQ S.A., era un tercero no vinculado con XZ S.A.), a pesar de constar, según manifiesta la Inspección "Actas del Consejo de Administración de fechas 30 de noviembre de 2010 y 28 de febrero de 2011 en las que se habla de la adquisición de la marca GH y de la realización de la due diligence para adquirir el negocio ...", así como "Justificación documental del valor razonable de los costes de venta y del valor en uso de las marcas GH y W, tanto en el momento de la compra, a fecha de 1 de enero de 2012 y a 31 de diciembre de cada año en comprobación", igualmente no aportado (Escrito aportado en Diligencia nº 15, Peticiones 7 y 8: Justificación documental valor razonable marcas GH y W e indicios, causas o hechos que originen un cambio de valor razonable: La justificación documental sobre el valor razonable de las marcas y los cambios que afectan al mismo son los Informes emitidos por ZZV entregados en la visita nº 9 con fecha ...).

Información trascendente, acreditación del método de valoración seguido para fijar precisamente ese valor de mercado entre independientes, que no se cuestiona, y su valor a final del ejercicio de adquisición, cuando según el método empleado por la Entidad para determinar el deterioro de ese valor en el ejercicio siguiente a su adquisición se toma en consideración el valor en uso partiendo de estimación de las Ventas Netas, cuya determinación, según **TTV**, cuestiona la Inspección, a la Entidad vinculada para los ejercicios siguientes, siendo la cesión de uso efectuada al día siguiente de su adquisición.

De otro lado porque, en los términos ya señalados, se regulariza en 2012 un gasto contable por deterioro por falta de justificación no mediando comprobación de valor alguna. (En el mismo sentido la resolución de este Tribunal de 14-09-2008 (RG 1214/03) confirmada por SAN de ...2008 (rec. nº. .../2007).

Y finalmente porque la falta de justificación del gasto contable por deterioro se sustenta en la errónea determinación de los ingresos no contabilizados por operaciones vinculadas según **TTV** (artículo 16 TRLIS).

El artículo 16 establece, en el caso de las operaciones vinculadas, una norma imperativa de valoración basada en una metodología específica y dirigida a la fijación de unos valores (precios) que resulten conformes con el principio de plena competencia. No establece ningún medio de comprobación por lo que no cabe entender que la letra f) del artículo 57.1 de la LGT podría dar cabida a las correcciones valorativas efectuadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS.

El artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), denominado "*comprobación de valores*", dispone que:

<<1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) ...

....

f) *Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo*

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de los medios del apartado 1 de este artículo>>.

No concurre el supuesto de hecho fijado por el art. 57.1 transcrito.

La liquidación del impuesto sobre sociedades impugnada no se basa en "*valores comprobados administrativamente*".

En relación con ello cabe citar la Sentencia del TSJ de Galicia 468/2020, de 13 de noviembre de 2020 Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. n.º 15055/2018 que confirma la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación económico-administrativa 15-06654-2014 y acumulada 15-07295-2014, relativa a la prueba y admisibilidad fiscal de un gasto por Deterioro por depreciación del inmovilizado material, señalando:

<<También hemos de convenir con el TEAR, en que en este procedimiento no se está cuestionando el resultado final de un expediente de comprobación de valores iniciado por la Administración, en el cual sí estaría obligada a acudir alguno de los métodos previstos en el artículo 57 LGT para calcular el valor de los elementos determinantes de la obligación tributaria. Por el contrario, la Administración lo que ha hecho ha sido efectuar unos cálculos con la única finalidad de demostrar que los aportados por la actora se alejan de las normas de cálculo contables.>>

Por lo que a la cuestión de fondo se refiere, de acuerdo con lo dispuesto en artículo el 10.3 del TRIS y de la LIS, tratándose de un gasto, y en concreto de un gasto contable por deterioro de un activo intangible (marca), su deducibilidad exige la concurrencia de todos los requisitos exigidos contablemente para registrar y valorar tal deterioro y fiscalmente para admitir el gasto contable.

La liquidación inspectora fundamenta su regularización en el indebido registro contable del deterioro según norma de registro y valoración (NRV) 5.ª "*Inmovilizado intangible*" del PGC 2007 por no estar acreditado (artículo 105.1 LGT) que concurra en 2012 el citado deterioro, sin que conste mención alguna en el Acuerdo a la aplicación, en su caso, de ser procedente, como sostiene la Entidad, el registro contable del deterioro del límite (2%) que, a efectos de tal deducibilidad fiscal (*la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable*), establece el apartado 7 del artículo 12 "*Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales*" del TRLIS y artículo 26 "*Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades*", primero tres, del RD Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

El artículo 12 *Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales* del TRIS dispone :

<<7. Cuando se cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe el inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado>>

El artículo 26 "*Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades*", primero tres del RD Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad ha establecido:

<<Artículo 26. Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades.

Primero. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen legal del Impuesto sobre Sociedades

.....

Tres La deducción correspondiente al inmovilizado intangible con vida útil indefinida a que se refiere el apartado 7 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se deduzca de la base imponible en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 2013, está sujeta al límite anual máximo de la cincuentava parte de su importe >>

De ahí que la cuestión no sea, a juicio de este Tribunal, como insistentemente manifiesta el alegante, "*exclusivamente contable, ya que su procedencia conforme a las normas de contables determina su deducibilidad fiscal*".

Desde la perspectiva contable ("el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas") la norma de registro y valoración (NRV) 5ª: "*Inmovilizado intangible*" del Plan General de Contabilidad, redacción original aplicable al periodo 2012, distingue entre activos intangibles de vida útil definida e indefinida, estos últimos no amortizables y sometidos a obligación anual de análisis de su deterioro:

<<5ª. Inmovilizado intangible

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación, de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, así como de lo establecido para el fondo de comercio en la norma relativa a combinaciones de negocios.

.....

2. Valoración posterior

La empresa apreciará si la vida útil de un inmovilizado intangible es definida o indefinida. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

Un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente. La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error>>.

Asimismo la Resolución de 28 de mayo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que "se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible". Cuarta. "Valoración posterior" señala:

<<Cuarta. Valoración posterior.

1. Regla general.

1. Con posterioridad al reconocimiento inicial, y hasta que se produce su baja, los elementos del inmovilizado intangible se valorarán por su coste menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

2. Los desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un inmovilizado intangible, con carácter general, se reconocerán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se incurran.

2. Amortización.

1. Tras el reconocimiento de un inmovilizado intangible la empresa estimará si la vida útil o el período durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa, es definida o indefinida.

2. Se considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible del plazo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

En la memoria de las cuentas anuales se indicarán las razones que hayan llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

3. Los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida no se amortizarán, pero todos los años existe la obligación de analizar su posible deterioro al margen de que no existan indicios de que dicho deterioro se haya podido producir.

Si después del citado análisis no persisten los hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para el activo, la empresa lo amortizará desde la fecha en que se produzca el cambio de estimación, salvo que se hubiera cometido un error en el momento inicial, en cuyo caso deberá practicarse un ajuste retroactivo para reflejar las cuotas de amortización que no se hubieran reconocido.

4. En el supuesto de que se considere que la vida útil de un activo intangible es definida, se amortizará sobre una base sistemática que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos inherentes al activo, conforme a lo previsto en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

La naturaleza de estos activos exige que el empleo de cuotas de amortización crecientes solo esté justificado, por ejemplo, en casos como las licencias para explotar un servicio siempre que su demanda pueda estimarse de forma fiable y represente el mejor patrón de consumo del activo.

5. El valor residual de un activo intangible se presumirá nulo a menos que se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil.

b) Exista un mercado activo para el activo intangible, y además:

i) Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y

ii) Sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

3. Deterioro.-El cálculo del deterioro de los inmovilizados intangibles debe realizarse elemento a elemento cuando de forma individualizada generen flujos de efectivo y, en consecuencia, pueda determinarse su importe recuperable.

Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada activo individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca en sintonía con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad y las futuras disposiciones de desarrollo en la materia.

Por tanto, los activos intangibles solo se agruparán con otros activos, generalmente junto al inmovilizado material y, en su caso, el fondo de comercio, cuando no sean susceptibles de explotación individual.

En relación con ello, según consta en la documentación aportada (propuesta de test de deterioro de la Entidad ZZV, diligencia 10), la Entidad ha considerado la marca como un activo intangible de duración indefinida, no constando su amortización en Memorias de la Entidad y siendo obligatorio en los términos expresados "analizar anualmente su posible deterioro al margen de que no existan indicios de que dicho deterioro se haya podido producir".

Propuesta de test de deterioro la Entidad ZZV

Antecedentes

XZ tiene registrado en su balance consolidado del Grupo diversos activos intangibles sean fondos de comercio y/o marcas, En los ejercicios 2008, 2009, 2010 Y 2011 se realizaron estudios de test de deterioro correspondientes a los ejercicios anteriores 2007, 2008, 2009 Y 2010,

Seguendo los criterios de la normativa contable en vigor, las marcas y los fondos de comercio han sido considerados activos de vida indefinida.>>

Por lo que al deterioro contable se refiere este se define como "la pérdida estimada en el valor del activo que representa la dificultad de recuperar, a través de su uso, su venta u otra forma de disposición, la totalidad de su valor contable", siendo "el importe recuperable de un activo, como expresión de los beneficios o rendimientos económicos futuros que se obtendrán del mismo, la medida de referencia principal para determinar la existencia y cuantía del deterioro", y **cuantificándose este (el importe recuperable) como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso**, de acuerdo con lo dispuesto en norma de registro y valoración 2ª del Plan General de Contabilidad, apartado 2. "Valoración posterior a la que se remite la NRV 5ª" y según definiciones del apartado 6º. "Criterios de valoración" y 3.º "Principios contables-Devengo" de la Parte Primera: "Marco conceptual de la contabilidad" y la Resolución 18 de septiembre de 2013, que constituye "El desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el deterioro de valor de los activos "

La discrepancia entre la Inspección y la Entidad radica en la prueba de existencia del deterioro y su devengo en el periodo de 2012, al haber aportado la Entidad un test de deterioro (*test de impairment*) de los periodos 2012 a 2015 de comprobación elaborado por la Entidad **ZZV** y haber registrado en 2012 el mismo, sin posterior recuperación, **tomando exclusivamente en consideración para determinar su valor recuperable el valor en uso** (considerando en este caso además erróneos los flujos de efectivo futuros esperados), y no el valor razonable (según detalle del Informe la Entidad **ZZV** y correo de fecha martes, 14 de noviembre de 2017, aportados en diligencia 5, fichero marcas **GH**) y Memorias de la Entidad, apartados 4. "Normas de Registro y Valoración", letras a) "Inmovilizado intangible", y e) "Deterioro del valor de los activos no corrientes y no financieros", y 5. "Inmovilizado Intangible".

La norma de registro y valoración 2ª del Plan General de Contabilidad, apartado 2. "Valoración posterior", epígrafe 2.2. "Deterioro del valor señala":

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

.....

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.>>

El apartado 6º. "Criterios de valoración", Parte Primera. "Marco conceptual de la contabilidad", define los valores razonable y en uso disponiendo:

6º. Criterios de valoración

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

A tal efecto, se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

2. Valor razonable

Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. El valor razonable se determinará sin practicar ninguna deducción por los costes de transacción en que pudiera incurrirse por causa de enajenación o disposición por otros medios. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

El valor razonable se estima para una determinada fecha y, puesto que las condiciones de mercado pueden variar con el tiempo, ese valor puede ser inadecuado para otra fecha. Además, al estimar el valor razonable, la empresa deberá tener en cuenta las condiciones del activo o pasivo que los participantes en el mercado tendrían

en cuenta a la hora de fijar el precio del activo o pasivo en la fecha de valoración. Dichas condiciones específicas incluyen, entre otras, para el caso de los activos, las siguientes:

- a) El estado de conservación y la ubicación, y
- b) Las restricciones, si las hubiere, sobre la venta o el uso del activo.

La estimación del valor razonable de un activo no financiero tendrá en consideración la capacidad de un participante en el mercado para que el activo genere beneficios económicos en su máximo y mejor uso o, alternativamente, mediante su venta a otro participante en el mercado que emplearía el activo en su máximo y mejor uso.

En la estimación del valor razonable se asumirá como hipótesis que la transacción para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo:

- a) Entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción en condiciones de independencia mutua,
- b) En el mercado principal del activo o pasivo, entendiéndose como tal el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad, o
- c) En ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso al que tenga acceso la empresa para el activo o pasivo, entendido como aquel que maximiza el importe que se recibiría por la venta del activo o minimiza la cantidad que se pagaría por la transferencia del pasivo, después de tener en cuenta los costes de transacción y los gastos de transporte.

Salvo prueba en contrario, el mercado en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.

Los costes de transacción no incluyen los costes de transporte. Si la localización es una característica del activo (como puede ser el caso, por ejemplo, de una materia prima cotizada), el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará por los costes, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su ubicación presente a ese mercado.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios negociados son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse, prácticamente en cualquier momento, compradores y vendedores dispuestos a intercambiar los bienes o servicios; y
- c) Los precios son públicos y están accesibles con regularidad, reflejando transacciones con suficiente frecuencia y volumen.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones.

En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la que haya demostrado obtener unas estimaciones más realistas de los precios. Y deberán tener en cuenta el uso de datos observables de mercado y otros factores que sus participantes considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

.....

5. Valor en uso

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

La Resolución de 18 de septiembre de 2013 señala:

Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

.....

2. Importe recuperable.

2.1 Disposiciones generales.

1. Se entiende por importe recuperable de un activo el mayor de los siguientes valores:

- a) El valor razonable del activo deducidos sus costes de venta.
- b) El valor en uso del activo.

2. El valor razonable difiere del valor en uso. El valor razonable refleja las hipótesis que los participantes en el mercado utilizarían a la hora de fijar el precio del activo. Por el contrario, el valor en uso refleja los efectos de factores que pueden ser específicos de la entidad y no aplicables, en general, al resto de entidades.

3. No siempre es necesario calcular simultáneamente el valor razonable del activo menos los costes de venta y su valor en uso. Por ejemplo, no será necesario:

- a) Si cualquiera de esos importes supera el valor en libros del activo, pues éste no se habrá deteriorado.
- b) Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costes de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para ser enajenado o para disponer de él por otra vía>>.

En la Memoria 2012 consta:

5. INMOVILIZADO INTANGIBLE

La composición y movimientos del inmovilizado intangible en los ejercicios 2012 y 2011 han sido los siguientes:

.....

Al 31 de diciembre de 2012 (2011) existen patentes y marcas completamente amortizadas por importe de ... (...) de **euros**.

Ninguno de los activos intangibles está situado fuera del territorio español, excepto la marca de **PAÍS_4 "GH"** y la marca **W** de **PAÍS_5** adquiridas en 2011. Al cierre del ejercicio no existen compromisos firmes de compra de activos intangibles.

.....

En el ejercicio 2011 fueron adquiridas por ... de **euros** la marca "**GH**" y por ... de **euros** la marca "**W**", de productos del negocio del ..., que se comercializan en **PAÍS_4** y **PAÍS_5**, respectivamente. El resto de los aumentos en 2011 correspondió a aplicaciones informáticas con las nuevas inversiones de renovación y ampliación de los sistemas.

Los cargos en la cuenta de resultados de 2012 (2011) por estos intangibles han sido de ... (...) de **euros** de dotación de amortización y ... (...) de **euros** de dotación de deterioro de una de las marcas.

El importe recuperable de estas marcas se ha determinado según su valor de uso, utilizando proyecciones de flujos de efectivo que se basan en los presupuestos que cubren un periodo de cinco años. Las tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo de estos activos se encuadran en el 6,1% para PAÍS_5 y del 11,6% para PAÍS_4, según la zona en la que opere cada marca, y los flujos de efectivo más allá del periodo de 5 años se extrapolan utilizando una tasa de crecimiento igual a la tasa de crecimiento media a largo plazo de la unidad que corresponda, que suele situarse entre el 1,5% y 2,1% según los negocios de que se trate>>.

Comparte este Tribunal lo argumentado por la Inspección.

La Entidad no ha dado cumplimiento a lo exigido por el PGC y la Resolución de 18 de septiembre de 2013 en cuanto que prescinde de determinar el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso, por la "vía práctica", la elección del método de Capitalización del Ahorro de Royalties, con evidente vulneración de la norma contable de hacer iguales uno y otro según manifestó en escrito de alegaciones al Acta e insiste en afirmar en su escrito de alegaciones al TEAC :

Alegaciones al Acta

*<<En relación con la aseveración de que no se puede dotar el deterioro porque no se tienen ambos valores (el valor razonable y el valor de uso), señalamos que en el caso de la marca **GH** el valor razonable de la marca coincide con el valor en uso, por lo que sí es posible dotar el deterioro como lo ha hecho su representada.*

En efecto, el valor razonable de un activo es el importe por el que puede ser intercambiado el activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua (definición contenida en la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013 a la que se ha hecho referencia con anterioridad).

Pues bien, AA ha justificado en su informe (páginas 2 y 71 del informe de 2015 y se incluyen referencias análogas en los informes del resto de los años) que el método de valoración más adecuado para determinar el valor razonable de la marca en este caso es el conocido como Método de Capitalización del Ahorro de Royalties.

*Este método está basado en el principio de que, si la compañía no fuera la titular de la marca, tendría que pagar un canon para obtener los beneficios que se derivan de la misma. En otras palabras, este método permite establecer el valor razonable de una marca considerando el valor actual que le supondría al comprador de dicha marca el coste por royalties que se derivarían de su uso futuro en caso de no ser el propietario. En concreto, para determinar el valor de la marca se descuentan a su valor actual los pagos de royalties que una sociedad debería realizar por usar una marca en el marco de un **TTV** de licencia, y que se ahorra si fuera titular de la misma.*

*Este método de valoración es el más utilizado por los profesionales más reputados del sector para la valoración de marcas, y ha sido validado a estos efectos por la Inspección en múltiples ocasiones. Por este motivo, AA ha calculado el valor razonable de la marca **GH** obteniendo el valor actual de los cánones que **XZ** deja de pagar por ser su titular, lo cual no significa que no se haya determinado el valor razonable de la marca, sino que dicho valor se ha calculado mediante el Método de Capitalización del Ahorro de Royalties.*

Alegaciones al TEAC .:

La Oficina Técnica ha malinterpretado la alegación de esta parte al señalar que "por mucho que el obligado se esfuerce en justificar que el "valor en uso" y el "valor de mercado" no difieren, la propia norma contable deja claro que son distintos". Sí son distintos, y esta parte no lo ha negado; pero, el que conceptualmente sean distintos no implica que necesariamente tengan que diferir.

*De la misma forma que no procede calcular el "valor en uso" si el elemento que se pretende valorar no genera flujos de caja por su uso, como era el caso de los inmuebles titularidad de **TW**, tampoco tiene sentido pretender calcular el "valor razonable" de un activo cuando no hay un "mercado activo" que pueda determinarlo, o cuando, por sus propias características, ese "valor razonable" viene determinado precisamente por el uso que de él pueda hacer su adquirente.*

Así, la regulación contable establece que los casos en los que no hay un "mercado activo", "las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios", deben conducir a que el "valor razonable" se pueda obtener mediante "modelos y técnicas de valoración" consistentes en "métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados". Recordamos que en la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013 se define el "valor en uso" de un activo como "el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados". Podemos comprobar de esta manera que el método de valoración para calcular el "valor razonable" coincide con la definición del "valor en uso", por lo que ambas valoraciones pueden llegar a no diferir en algunos casos. El de la Marca es uno de ellos.

*Según lo dispuesto en el Marco Conceptual del PGC, no se puede decir que haya un "mercado activo" que permita calcular el "valor razonable" de la Marca de la forma en que lo echa de menos la Oficina Técnica en el trabajo realizado por **ZZV**:*

§ Mercados de activos no homogéneos. Las marcas son un ejemplo paradigmático de activo no homogéneo. Cada una de ellas presenta unas características únicas debido a que su valor y capacidad de generar ingresos depende de una combinación de multitud de factores. Tampoco la relevancia de cada uno de estos factores es equiparable en las diferentes marcas. Esta complejidad de factores variables hace los bienes intercambiados en el mercado de las marcas no sean homogéneos y, por tanto, no existan comparables fiables.

§ Dificultades para encontrar compradores o vendedores para el activo en cuestión. El mercado de las marcas es muy restringido por cuanto, en términos generales, la explotación de una marca requiere a su vez disponer de otros activos asociados.

§ Ausencia de precios de transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad que sean conocidos y fácilmente accesibles para el público. El número de transacciones de este tipo de activos que llegan a completarse es muy limitado y, además, la información pública disponible de las escasas transacciones que llegan a formalizarse es prácticamente nula.

Debido a la falta de homogeneidad de los activos, la escasa información disponible no es especialmente fiable. Por esto, el cálculo del valor razonable de una marca a través de métodos y técnicas de valoración que requieren el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, así como de referencias al valor de otros activos que sean sustancialmente iguales no permite la obtención estimaciones realistas.

Como vemos, para el cálculo del "valor razonable" el PGC propone expresamente el uso de métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados, como es el método de Capitalización del Ahorro de Royalties. Este método está basado en el principio de que, si la compañía no fuera la titular de la marca, tendría que pagar un canon para obtener los beneficios que se derivan de la misma. En otras palabras, este método permite establecer el "valor razonable" de una marca considerando el valor actual que le supondría al comprador de dicha marca el coste por royalties que se derivarían de su uso futuro en caso de no ser el propietario. En concreto, para determinar el "valor razonable" de la marca se descuentan a su valor actual los pagos de royalties que una sociedad debería realizar por usar una marca en el marco de un contrato de licencia, y que se ahorraría si fuera titular de la misma. Este es el método seguido por ZZV.

Como se reconoce en el propio Acuerdo de Liquidación, ZZV ya justificaba en sus informes (páginas 2 y 71 del informe de 2015, y se incluyen referencias análogas en los informes del resto de los años) que el método de valoración más adecuado para determinar el "valor razonable" de la Marca era el método de Capitalización del Ahorro de Royalties.

Parafraseando lo dispuesto por el PGC, ese método es "la técnica de valoración empleada por el mercado que ha demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios". Este método de valoración no es solo el más utilizado por los profesionales más reputados del sector, sino que también es el que utiliza recurrentemente la propia Administración tributaria (a través de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional) cuando valora las marcas de los contribuyentes.

Por lo tanto, no cabe decir que "la valoración efectuada por el obligado tributario se basa únicamente en el valor en uso de la marca", por lo que decae el "argumento central de la regularización">>.

No es baladí recordar que la Marca se adquirió en 2011 por la Entidad en una "transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles," según expresa el PGC, sin que la Entidad haya acreditado, por no haber aportado información sobre la determinación en ese momento del valor razonable que determinó su registro contable, ni el posible deterioro acaecido en el propio periodo 2011 ("Los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida no se amortizarán, pero todos los años existe la obligación de analizar su posible deterioro al margen de que no existan indicios de que dicho deterioro se haya podido producir), pues siguiendo lo manifestado por la Entidad, si el Método de Capitalización del Ahorro de Royalties "es el más utilizado por los profesionales más reputados del sector para la valoración de marcas", **no se entiende, por no acreditarse, que existan tan importantes diferencias al valorar su precio de adquisición en 2011 (valor razonable)**, para su inmediata Cesión a una Entidad vinculada a cambio de percibir un Royalty, **y su deterioro en 2012**, ni de las circunstancias acaecidas en 2011 y en 2012 que determinarían en este y no en aquel (al ser obligatorio determinar su deterioro por ser intangible de vida útil indefinida) una reducción de ese valor razonable, que se hubieran o no tenido en cuenta y fueran excepcionales.

En relación con ello es destacar lo dispuesto en la Resolución de 18 de septiembre de 2013:

<<Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

.....

3. Los siguientes hechos y circunstancias deberán ser considerados, como mínimo, al evaluar si existe algún indicio de que el valor de un activo se ha deteriorado:

.....

g) Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa>>.

Ninguna mención hace la Entidad a la concurrencia de ese indicio.

Sencillamente, en los términos antes expresados, no aporta la Entidad, a pesar de ser requerido para ello por la Inspección, "las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa", bajo la excusa insostenible de que para adquirir el activo intangible (marca) por un importe de ... euros "no existe un informe previo de valoración de las mismas puesto que fueron adquiridas a un tercero independiente".

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) nº 38 "Activos intangibles" señala:

<<Adquisición independiente

25 Normalmente, el precio que paga una entidad para adquirir de forma separada un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el requisito de probabilidad necesario para su reconocimiento que figura en el párrafo 21(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada>>.

Asimismo es de destacar lo señalado en la página 58 del informe 2012 de ZZV en el que consta:

<<GH es una marca de PAÍS_4 que se ha convertido en una de las favoritas en el mercado, donde hoy ocupa una posición de vanguardia en todos los segmentos"

.....2012 es el primer año completo de la marca. Teniendo en cuenta que los datos de 2011 no eran para todo el año, no se pueden hacer comparaciones con 2012 cuando, además, se produjo un nuevo producto (...) introducido. Los pronósticos muestran una creciente penetración en el mercado con un crecimiento gradual de las ventas para el período 2012-2017. ... y, especialmente, ... constituyen las principales fuentes de ingresos>>.

En definitiva, que la Entidad no ha dado cumplimiento, en contra de lo afirmado por ella, a lo exigido por el PGC, y no ha llevado a efecto la correcta valoración de la Marca a efectos de registrar su deterioro devengado o producido en 2012 en cuanto que no ha determinado su importe recuperable "como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso", limitándose a determinar su valor en uso tal y como por otro lado expresan las propias Memorias de la Entidad.

Además de lo anterior y por lo que se refiere al **valor en uso** la Entidad, con evidente vulneración de la norma contable, **solo toma en consideración** los ingresos por cesión del uso de la marca a Entidad vinculada (el "HR") para el período 2012-2017, lo cual es incongruente con el carácter activo intangible de vida útil indefinida ("sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible del plazo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa"), y que al decir de la Entidad, lo que ha rechazado este Tribunal, hace idénticos el valor razonable y el valor en uso porque "tampoco tiene sentido pretender calcular el "valor razonable" de un activo cuando no hay un "mercado activo" que pueda determinarlo, o cuando, por sus propias características, ese "valor razonable" viene determinado precisamente por el uso que de él pueda hacer su adquirente."

En este sentido el PGC (apartado 6º. "Criterios de valoración", Parte Primera. "Marco conceptual de la contabilidad", define el **valor en uso** como "**el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros**")

Y la Resolución de 18 de septiembre de 2013, en su instrucción Tercera. "Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible", apartado 2. "Importe recuperable", epígrafe 2.3. "Valor en uso" señala:

<<2.3.1 Disposiciones generales.

.....

3. La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

- a) Estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas **tanto de su utilización continuada como de su enajenación o disposición por otra vía al finalizar el uso del activo**; y
- b) aplicar la tasa de descuento adecuado a estos flujos de efectivo futuros.

.....

2.3.3 Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

1. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

- a) Las proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
- b) las proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo derivadas de la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y
- c) los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la enajenación del activo, al final de su vida útil>>.**

Tales ingresos por cesión del uso de la marca a Entidad vinculada (el "HR") además han sido cuestionados por la Inspección por razón de la base de cálculo del mismo, **ventas netas** calculadas por la Entidad de acuerdo con la cláusula Quinta- "Cánones" ("*En contraprestación por la concesión de la licencia estipulada en el presente TTV, CCD, SA pagará a XZ, SA un canon anual del 2% de la facturación Neta obtenida por la venta de los productos comercializados bajo las marcas (en adelante también los Productos)*"), y en relación con lo dispuesto en la cláusula CUARTA.- "*Inversión en publicidad y marketing*" del TTV de cesión de marcas, de 01/04/2011, ya que **CCD S.A.** "*asume la obligación de mantener el liderazgo y goodwill de las marcas en el territorio, es por ello que debe realizar anualmente las campañas de publicidad y marketing que considere oportunas con dicha finalidad*", con la aprobación de **XZ**, con minoración de los descuentos "en factura" y "fuera de factura" que **CCD** realiza a sus clientes ("*el cliente formaliza en un documento de cargo*"), según manifiesta la Entidad en Escrito de alegaciones al Teac:

<<Estos descuentos responden a dos categorías: (i) los descuentos "en factura" y (ii) los descuentos "fuera de factura" que el cliente formaliza en un documento de cargo, que a veces va asociado al término "publicidad" (el cliente no le presta a **CCD** ningún tipo de servicio de publicidad) y siempre están referenciando a la venta realizada, bien sea en volumen (Kgrs.) o en importe (euros). En todos estos casos, reducen el importe de la venta y el cliente paga las facturas "neteadas" de descuentos.

Se adjunta a este escrito como Anexo documentación que justifica que esas cantidades corresponden a descuentos a clientes y no a gastos incurridos en publicidad y marketing con terceros>>.

Sin que conste que haya aportado la Entidad en tal Anexo ejemplo alguno de tal "*documento de cargo*".

Importes contabilizados por **CCD** en cuentas de Grupo ...(Promociones Cta. ... Publicidad Cta. ... y Dtos. Financieros Cta. ...):

<<Los gastos en publicidad y marketing pagados a terceros (agencias de publicidad, centrales de medios, etc.) se contabilizan en las cuentas ... a ..., mientras que los descuentos a clientes, que reducen el importe de las ventas, se registran en las cuentas ... a ... como un menor ingreso>>.

E importes que, según manifiesta la Entidad en escrito de alegaciones al Teac, se refieren a gastos promocionales efectuados por **CCD** en cumplimiento de sus obligación contractuales:

<<- A la Oficina Técnica le "llama la atención" el hecho de que los importes de los gastos por servicios exteriores de publicidad sean inferiores a los descuentos aplicados a clientes.

La explicación es sencilla y radica en la tipología de clientes directos y del producto comercializado por **CCD**. La compañía **PAÍS_4** comercializa los productos de la marca **GH** a distribuidores (especialmente grandes superficies), cuyas decisiones de compra están condicionadas por los descuentos y rappels obtenidos. Las campañas de publicidad y marketing resultan efectivas cuando van dirigidas a consumidores finales y en productos que aportan una diferenciación (i.e. estatus social), pero en un producto como el arroz, en que el consumidor no suele comprar por diferenciación sino por precio o por disponibilidad, la mejor manera de promocionar un producto es tenerlo a un precio asequible en un lugar destacado del lineal, es decir, utilizar el trade marketing (una parte muy

importante de la comercialización de productos de consumo no contemplado por la teoría de las 4Ps). Como se señala en el propio **TTV**, este tipo de campañas tienen el fin de "mantener el liderazgo y goodwill" de la Marca, persuadiendo a los consumidores finales que realizan sus compras en los establecimientos a los que vende **CCD** para que compren los productos de la marca **GH>>**.

La Inspección sostiene, y ello es compartido por la Entidad, que tales importes pagados a los clientes por razón del "trade marketing" o marketing comercial, denominados por la Entidad descuentos "fuera de factura" han de ser asumidos por **CCD** en virtud lo dispuesto en la cláusula Cuarta-"Inversión en Publicidad y Marketing" del **TTV** de cesión de marcas, de 01/04/2011, siendo lo controvertido si deben tomarse en consideración a efectos de considerar la "facturación neta", base del cálculo del Royalty.

Entiende este Tribunal que partiendo del concepto "facturación neta" del **TTV** de cesión de Marca lo trascendente a efectos de **determinar el valor en uso** y esos ingresos por cesión del uso de la marca a Entidad vinculada es precisamente la calificación de esos importes que la Entidad denomina descuentos "fuera de factura" como **gastos por descuentos (menor ingreso)** - NRV 14.^a "Ingresos por ventas y prestación de servicios" y Cifra de negocios, como manifiesta el alegante, o como gasto por "servicios independientes" recibidos de los clientes y ello con incidencia tanto en IS (de ser "**servicios independientes**" no minorarían las ventas brutas) como en IVA (rectificación por **CCD** del IVA repercutido por descuento fuera de factura o IVA soportado por **CCD** y a tipos impositivos distintos, 6% en venta de arroz a cliente y 23% en publicidad -Factura recibida de **QQR** según se infiere de la documentación aportada por la Entidad como Anexo del Escrito de alegaciones)

En este sentido la DGT en Consulta n.º 10/2012, de fecha 11 de abril de 2012, en un supuesto similar:

<<SUMARIO:

IVA. La mercantil consultante, dedicada a la fabricación y venta de alimentos preparados, ha pactado con sus clientes, comerciantes minoristas, el abono de determinados importes que considera contraprestación de servicios logísticos o promocionales que estos le facturan.

Calificación de la operación como descuento que minorra la base imponible de sus ventas a clientes y, en su caso, deducción del IVA soportado en las facturas recibidas de sus clientes.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (LIVA), arts. 11.uno , 78.Uno y Tres .

Descripción sucinta de los hechos:

La mercantil consultante, dedicada a la fabricación y venta de alimentos preparados, ha pactado con sus clientes, comerciantes minoristas, el abono de determinados importes que considera contraprestación de servicios logísticos o promocionales que estos le facturan.

Cuestión planteada:

Calificación de la operación como descuento que minorra la base imponible de sus ventas a clientes y, en su caso, deducción del IVA soportado en las facturas recibidas de sus clientes.

Contestación:

1. - El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letra a), del mismo precepto señala que "se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional."

De acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno.a) de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo".

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...;)"

En este sentido, el apartado dos del artículo 5 establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

2. - El artículo 78 de la Ley del Impuesto preceptúa que la base imponible de dicho tributo estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas.

El apartado tres, número 2º, de dicho artículo 78 establece que "no se incluirán en la base imponible:

2º Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones."

3. - El artículo 11 de la Ley 37/1992 califica como prestación de servicios toda operación sujeta al Impuesto que, de acuerdo con la Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

En este sentido, como se ha señalado, la base imponible del Impuesto no se verá reducida cuando la minoración constituya la remuneración de una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante deberá reducirse la base imponible de las ventas efectuadas a sus clientes por la consultante cuando la minoración atienda a un descuento o bonificación efectuado por la consultante en el marco de su propia política comercial concedida a sus clientes previa o simultáneamente a la venta de sus preparados alimenticios y para promover las mismas.

Por tanto, en el supuesto considerado será necesario determinar si las operaciones de colocación y distribución de productos descritas en la consulta constituyen prestaciones de servicios efectuadas a favor de la consultante por parte de sus clientes.

Es importante señalar que tal y como ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras en sus sentencias de 5 de febrero de 1981, asunto 154/1980 y de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/1993, para que una operación tenga la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios y quede sujeta al Impuesto, entre la entrega del bien o el servicio prestado y la contraprestación recibida debe existir una relación directa, un vínculo directo, de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario "una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (de suerte que) la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario."

En consecuencia, si las operaciones de colocación y distribución de productos en sus establecimientos realizadas por los clientes de la consultante constituyen para esta entidad un acto de consumo, esto es, prestaciones de servicios autónomas e individualizables en el marco de la relación jurídica que mantiene la consultante con sus clientes, constituyendo su contraprestación la retribución de los servicios prestados por los clientes al margen de sus propias operaciones comerciales de ventas de preparados alimenticios, las referidas operaciones constituirán prestaciones de servicios sujetas al Impuesto efectuadas por los clientes de la consultante que no minorarán la base imponible de las ventas que esta última realiza a sus clientes.

En este supuesto, la consultante tendrá derecho a deducir el Impuesto soportado en la adquisición de los referidos servicios con sujeción a las reglas generales de deducción establecidas en el título VIII de la Ley 37/1992.

No obstante lo anterior, si las referidas operaciones de colocación y distribución de productos no suponen para la consultante un acto de consumo ni constituyen prestaciones de servicios autónomas e individualizables efectuadas por sus clientes en los términos señalados, los importes satisfechos por la consultante a sus clientes podrían constituir descuentos o bonificaciones efectuados por la misma.

Estos descuentos o bonificaciones reducirían la base imponible de las ventas efectuadas por la consultante cuando se hubiesen concedido previa o simultáneamente a las operaciones en el marco de su política comercial.

En el supuesto de que el descuento se hubiese concedido con posterioridad a la realización de las operaciones, procedería la modificación de la base imponible a través de la correspondiente factura rectificativa.

4. - Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito

de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

Este Tribunal no da por acreditado el carácter de descuentos "fuera de factura" al que apela la Entidad al no haber aportado, ni en sede del procedimiento inspector, ni como Anexo del escrito de alegaciones de esta Reclamación la factura rectificativa o "documento de cargo" que, en su caso, acredite tal carácter de descuento fuera de factura. (artículo 106.4 LGT).

En definitiva que la Entidad no ha dado cumplimiento, en contra de lo afirmado por ella, a lo exigido por el PGC, y no ha llevado a efecto la correcta valoración de la Marca a efectos de registrar su deterioro devengado o producido en 2012, en cuanto que no ha determinado su importe recuperable "como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso", limitándose a determinar su valor en uso tal y como, por otro lado, expresan las propias Memorias de la Entidad, tomando sólo en consideración los ingresos por cesión del uso de la marca a Entidad vinculada (el "HR"): "su utilización en el curso normal del negocio", sin tomar en consideración "los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su enajenación u otra forma de disposición", y además aquellos se cuantifican tomando en consideración facturación de **CCD** neta de importes pagados a clientes en cumplimiento de sus obligaciones previstas en cláusula CUARTA.- *Inversión en Publicidad y Marketing del TTV* de cesión de marcas de 01/04/2011 sin acreditar la condición de descuentos "fuera de factura".

En definitiva que la Entidad no acredita el devengo del gasto contable por deterioro de la Marca en el periodo de 2012.

Se desestiman en este punto las alegaciones de la Entidad y se confirma el Acto de liquidación

Décimo.

Procede a continuación analizar la última cuestión de fondo planteada, referida esta a la procedencia, como sostiene la Entidad, o no, como regularizó y liquidó la Inspección, de admitir como gasto fiscalmente deducible en IS de la Entidad dependiente **TW SL** (periodo 2014), el gasto contable por importe de ... euros y el ajuste extracontable negativo por importe de ... euros por Deterioro de inmuebles.

En primer lugar es de señalar que el **Acto de liquidación**, dando respuesta motivada a las alegaciones de la Entidad (alegación segunda.- "**DETERIORO DE DETERMINADOS INMUEBLES**") de su escrito de fecha 14 de diciembre de 2018 frente al Acta de disconformidad, sobre las razones por las que entendía, en contra de la propuesta inspectora, que el citado gasto contable y ajuste extracontable negativo (Casilla 362: "*Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 19 L.I.S.)*") cumplían, y así lo entendía acreditado la Entidad (artículo 105.1 LGT), el requisito que para su deducibilidad contable y fiscal exige el artículo 10.3 TRIS y norma de registro y valoración (NRV) "2.ª *Inmovilizado material*" del PGC 2007, concluye en su Fundamento de Derecho Cuarto: "*De los ajustes propuestos en la entidad TW, SL*", apartado 2. "*Deterioro de inmuebles*" confirmando la citada regularización, y así señala:

<<2. Deterioro de inmuebles.

La inspección ha propuesto un incremento de la base imponible de la entidad TW que afecta al deterioro de varios inmuebles. A este respecto, procede examinar las siguientes cuestiones.

I.- Comprobaciones efectuadas por la inspección.

II.- Fundamentos de derecho.

III.- Alegaciones formuladas por el obligado tributario.

IV.- Contestación a las alegaciones

I.- Comprobaciones efectuadas por la inspección

.....

II.- Fundamentos de derecho

.....

III. Alegaciones formuladas por XZ.

El obligado se manifiesta disconforme con los ajustes propuestos en el acta por este concepto, considerando que los deterioros se ajustaban a la normativa contable y fiscal y que están suficientemente acreditados en la comprobación.

Así, señala:

1. Sobre la tasación de las fincas.

"El importe de las pérdidas por deterioro de los inmuebles contabilizado por su representada ha sido validado por los auditores de la sociedad, **SST, SL** ("SST"), basados en los informes de tasación (uno por cada inmueble) emitidos por una entidad de tasación, **WWZ, S.A.** ("WWZ"), que fueron aportados a la Inspección el ... (Diligencia 12)".

El obligado tributario entiende que no procede la desacreditación de los mismos que hace la inspección en el acta, siendo para ello suficiente con repasar los documentos aportados durante el procedimiento de donde se extrae "la independencia la profesionalidad la capacidad el rigor técnico con el que se han elaborado estas valoraciones en donde están contenidas las respuestas a las cuestiones que ahora plantea la Inspección", haciendo referencia, en este sentido, a la "Comunicación de fecha 15 de febrero de 2015 dirigida por **WWZ** a **SST**" en la que consta que **WWZ** está válidamente inscrita en el Registro Oficial de Sociedades de Tasación del Banco de España y que es una sociedad independiente respecto de **XZ** y entidades relacionadas y al "Certificado emitido con fecha 5 de septiembre de 2018 por **WWZ**", sobre el cumplimiento de la normativa en las valoraciones realizadas y mención a los comparables y tasa de actualización empleada.

2. Sobre el cálculo según el PGC.

La inspección señala para negar la deducibilidad fiscal de los deterioros que en ninguna de las fincas se compara el valor razonable menos los costes de venta con el valor de uso. El obligado, sin embargo, manifiesta que la inspección no está interpretando correctamente la normativa contable, citando la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013 que señala que no siempre es necesario "calcular simultáneamente el valor razonable del activo menos los costes de venta v su valor en uso", entendiéndose que éste es uno de esos casos a los que se refiere la resolución ya que el deterioro cuestionado corresponde a "bienes inmuebles no productivos y, por tanto, no generadores de flujos de efectivo distintos de los que eventualmente procedan de su propia venta, a la que están destinados. Decae de esta manera el supuesto incumplimiento al que se refiere la Inspección en el que basa su regularización".

IV. Contestación a las alegaciones formuladas por XZ .

En cuanto a las alegaciones del obligado tributario, por lo que afecta a la defensa de la independencia de los informes de tasación aportados, cabe precisar que la inspección actuaría en el acta de referencia e informe ampliatorio no ha atacado la imparcialidad de los mismos, pero sí ha señalado una serie de carencias en cuanto al valor probatorio de la deducibilidad de los deterioros que se pretende, de manera exhaustiva y detallada para cada una de las fincas. Así, se señalaba lo siguiente sobre la documentación justificativa aportada:

- a) Respecto a la finca de **LOCALIDAD-1** no aporta ninguna documentación relativa al deterioro.
- b) En relación con el resto de las fincas:

- En general para todas las fincas:

o En ninguna de ellas se compara el valor razonable menos los costes de venta con el valor en uso en el ejercicio 2014 en que se dota el deterioro.

o No se ha hecho una comparación del valor razonable menos los costes de venta con el valor en uso en el resto de los ejercicios en comprobación, ni siquiera en el 2015, año siguiente a la dotación del deterioro para comprobar si ha habido reversión del mismo.

o No se han justificado los indicios, causas, hechos o cualquier otra circunstancia que origine el cambio de valor razonable o del valor en uso.

o No se han justificado los comparables, formulas, tasas de actualización y otros datos tenidos en cuenta para el cálculo del valor razonable, de los costes de venta y del valor en uso de cada uno de los inmuebles.

- Además y según las fincas:

§ Finca **LOCALIDAD-2**, no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de edificios en el suelo urbano. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-3**: en la valoración de las fincas no se realiza según el tipo de cultivo, sino que se aplica una media. Los comparables que se utilizan son de municipios distintos de donde están situadas las fincas.

§ Finca **LOCALIDAD-4**, en los comparables utilizados para el suelo urbano ninguno es de **LOCALIDAD-4**. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-5**: no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de edificios. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-6**: no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de edificios. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-7**: no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de edificios. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de las construcciones futuras es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha.

§ Finca **LOCALIDAD-8**, no se hace la valoración para otros destinos distintos de la construcción de una vivienda. No se justifica la tasa de actualización utilizada. El precio comparable que se utiliza en la venta de la vivienda futura es el del año 2014 en que se realiza la valoración, no teniendo ningún sentido la actualización del mismo para valorar en esa fecha".

Pues bien, a pesar del detalle al precisar la información que falta en aras de acreditar la procedencia del deterioro, el obligado tributario continúa sin subsanar esas carencias, por lo que, a juicio de esta Oficina Técnica, sigue sin estar probada la procedencia de la deducibilidad.

En particular, es llamativo que no se haya justificado la tasa de actualización empleada (excepto para el caso de Finca **LOCALIDAD-3**), siendo uno de los datos o elementos básicos para la valoración.

No existe ni un solo cálculo matemático en los informes que permita conocer cómo se han obtenido las tasas de descuentos utilizadas.

El obligado tributario se refiere en sus alegaciones a un certificado emitido con fecha 5 de septiembre de 2018 por **WWZ** en el que consta que "la tasa de actualización en mercado continuo ha sido obtenida en base al Bono del Estado a dos años del mercado secundario deflactado, aplicando la prima de riesgo que, de acuerdo a los criterios establecidos en la Sociedad y en la Orden ECO se estimaba adecuada para el tipo de inmueble, la situación del mismo y el riesgo estimado."

Pues bien, se trata de una manifestación genérica que no justifica, adecuadamente, la tasa de descuento elegida para hacer las valoraciones. Tampoco se han explicado satisfactoriamente los ajustes en forma de prima de riesgo efectuados.

Según el citado certificado, "los comparables utilizados en la valoración se ha obtenido de un minucioso estudio de mercado en las zonas donde se sitúan los inmuebles."

No obstante, la inspección ya señaló que en los informes aportados no se han justificado los comparables utilizados y en el caso de Finca **LOCALIDAD-3** y Finca **LOCALIDAD-4** están localizados en otros municipios, es decir, en territorios sin comparabilidad con los activos.

Asimismo, considera el obligado tributario que la inspección interpretó incorrectamente la formativa contable, al señalar como una falta que en la documentación aportada en ninguna finca se comparaba el valor razonable menos los costes de venta con el valor en uso. El obligado tributario cita, en este sentido, la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2018, Norma Tercera, que señala:

"3. No siempre es necesario calcular simultáneamente el valor razonable del activo menos los costes de venta y su valor en uso. Por ejemplo, no será necesario:

- a) Si cualquiera de esos importes supera el valor en libros del activo, pues éste no se habrá deteriorado.
- b) Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costes de venta se considerará a este último como su importe recuperable. Este será con frecuencia el caso de un activo que se mantiene para ser enajenado o para disponer de él por otra vía" (el subrayado pertenece a las alegaciones).

Alega el obligado tributario que éste es precisamente el caso, ya que se trata de "bienes inmuebles no productivos y, por tanto, no generadores de flujos de efectivo distintos de los que eventualmente procedan de su propia venta, a la que están destinados. Decae de esta manera el supuesto incumplimiento al que se refiere la Inspección en el que basa su regularización" (el subrayado pertenece a las alegaciones).

Se refiere, además, a un informe emitido con fecha ... por **SST**, expertos en contabilidad y auditores del grupo y a un informe de fecha ... de la Directora del Departamento de Patrimonio de **XZ**, **SA**.

En contestación a lo alegado, cabe destacar que es un hecho constatado, y el obligado tributario no lo niega, que no calculó el valor en uso de los activos para compararlo con el valor razonable ni a 31/12/2014, ni a 31/12/2015, año siguiente a la dotación del deterioro para comprobar si se había producido una reversión del mismo.

Que dicho cálculo es obligatorio se deduce sin mayor exégesis de lo previsto en la norma de registro y valoración 2ª del PGC, de obligado cumplimiento. La Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013 exime de ese doble cálculo cuando ya el primero de los valores que se calcule arroje un resultado del que se desprenda la inexistencia de deterioro. El otro supuesto de exclusión del doble cálculo, valor en uso y valor razonable, para compararlo con el valor contable, que prevé la Resolución del ICAC es que, una vez calculado el valor razonable, si no se prevé que el valor en uso pueda exceder de forma significativa de aquel, será el valor razonable el que sirva para hacer la comparación con el valor neto contable.

A este respecto, los motivos que el obligado esgrime para no proceder al doble cálculo no han sido justificados en los informes aportados por el obligado tributario para acreditar el deterioro, de los que no puede concluirse el destino pensado para los inmuebles objeto de tasación.

En todo caso, no debe obviarse que la falta de cálculo del valor en uso no es el único motivo en el que la inspección fundamenta la propuesta de regularización. Los informes aportados presentan carencias, en particular, con relación a la TIR aplicada ya los comparables utilizados, tal como se ha expuesto anteriormente.

En cuanto a que el informe emitido por **SST** con fecha 8 de octubre de 2018 ha sido elaborado por expertos en contabilidad y auditores del grupo, cabe indicar que ninguna norma, ni contable ni fiscal, atribuye a los informes de auditoría presunción de veracidad o certeza "iuris et de iure" -que no admite prueba en contrario-, sino que, si la inspección, en el ejercicio de su función comprobadora, constata y demuestra, como en el presente caso, que los deterioros no han sido acreditados la consecuencia es su regularización efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En conclusión, la procedencia del deterioro es una circunstancia que debe ser probada por parte del obligado tributario. En el presente caso, la inspección realizó un examen minucioso de la documentación aportada por el obligado tributario que le llevó a no considerar acreditado el deterioro deducido por el obligado tributario. Las alegaciones presentadas no desvirtúan el ajuste propuesto por la inspección, de tal suerte que procede desestimarlas y confirmar el referido ajuste.>>

En su escrito de alegaciones ante este Tribunal ("SEGUNDO.- Deducibilidad del deterioro de valor de determinados inmuebles de **TW**") insiste el alegante en su pretensión formulando idénticas alegaciones a las ya formuladas a la Inspección.

En primer lugar cuestiona el alegante, sin invocar precepto o sentencia alguna y de forma genérica, el ejercicio de las funciones comprobadoras de la Inspección en relación con la valoración por esta, por ser un cuestión de hecho, de las pruebas aportadas por la Entidad en acreditación, como es su deber (artículo 105.1 LGT) del gasto contable registrado en 2014 y del ajuste extracontable negativo por gasto contable del periodo 2010, regularizado también en este por falta de acreditación por deterioro de inmuebles, apelando incluso sin justificación al "principio de regularización íntegra"

En relación con ello, de un lado, es forzoso recordar al alegante lo que ya sabe e incluso reconoce, esto es, el deber probatorio que pesa sobre la Entidad que pretende deducir fiscalmente un gasto y las facultades de la Inspección para ello, en el ejercicio de sus funciones, distintas a las desplegadas por los Auditores de la Entidad, remitiéndose este Tribunal a lo dicho al respecto en el Fundamento de Derecho anterior.e

Compete a la Entidad acreditar el gasto contable devengado por deterioro en 2014 de acuerdo con lo dispuesto en el TRIS (artículos 10.3, 15 y 19) al admitirse en este periodo, y de acuerdo con la normativa vigente, dicha deducibilidad fiscal y, en su caso, su posterior reversión (Disposición Transitoria Decimoquinta de la Ley 27/2014), a diferencia de lo acontecido con la LIS vigente en 2015 y siguientes que niega la misma (artículo 13.2 de la LIS), y a la Inspección manifestarse sobre ello, esto es, valorar las pruebas aportadas y no, como erróneamente aduce el alegante, "determinar el importe que, según la Administración, mi representada debería haber registrado y deducido"., remitiéndose este Tribunal a lo dicho al respecto en el Fundamento de Derecho anterior sobre la inexistencia de una comprobación de valor por la Administración que parece insinuar el alegante.

Así la DGT en Consulta Vinculante nº V1223-15, de fecha 17 de abril de 2015, señala:

<<En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante pretende dotar un deterioro al inmovilizado material en virtud de un informe emitido por un experto independiente, en relación con unos inmuebles de su propiedad.

El artículo 10.3, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable *ratione temporis*, a la consulta planteada establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el

Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

El artículo 15.1 del TRLIS, señala que "los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio".

Dado que el TRLIS no establecía ninguna regulación específica respecto de las correcciones valorativas registradas como consecuencia del deterioro de valor de los elementos patrimoniales (existencias, inmovilizado material o inversiones inmobiliarias), será de aplicación lo establecido en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En concreto, en relación con el inmovilizado material, la norma de registro y valoración 2ª en su apartado 2.2, del PGC, señala que:

"Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. (...).

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado."

En definitiva, sin perjuicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, puede afirmarse que la correspondiente corrección valorativa se registrará, y en consecuencia, será fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, cuando el valor neto contable del bien supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

Por último, cabe señalar que la norma de registro y valoración 4ª del PGC, relativa a inversiones inmobiliarias, señala que los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

En definitiva, el gasto por deterioro contabilizado será fiscalmente deducible en el propio ejercicio en que se contabilice, siempre que en el mismo se manifiesten las causas determinantes de la pérdida de valor conforme a lo establecido en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 2ª del PGC, arriba reproducida, es decir cuando a la fecha de cierre del ejercicio su valor contable supere el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

La pérdida de valor reversible de los citados inmuebles objeto de consulta son cuestiones de hecho que deberán ser probadas por parte del consultante por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, correspondiendo a los órganos de la Administración tributaria en materia de comprobación, la valoración de las pruebas referentes a la pérdida de valor planteada. Por otra parte, es necesario hacer referencia a la Disposición transitoria decimoquinta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), relativa a las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, que añade:

"La reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

(..)."

Sin perjuicio, del deterioro que en su caso, pudiera dotar el consultante en relación con los inmuebles objeto de consulta, deberá proceder a la reversión de las pérdidas por deterioro en el período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable, de conformidad con lo establecido en la Disposición transitoria decimoquinta>>.

El acto de liquidación reclamado deniega la procedencia de la deducibilidad fiscal del citado gasto contable por entender, en los términos expuestos, que la Entidad incumple la norma contable norma de registro y valoración (NRV) 2.ª "Inmovilizado material" del PGC 2007, apartado 2. "Valoración posterior" y a la que se remite la NRV 4.ª "inversiones inmobiliarias" y según definiciones del apartado 6º. "Criterios de valoración" y 3.º "Principios contables-Devengo" de la Parte Primera. "Marco conceptual de la contabilidad", y La Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas "por la que se dictan normas de registro y valoración e

información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos" que constituye "El desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el deterioro de valor de los activos".

La discrepancia entre la Inspección y la Entidad radica en la prueba de existencia del mismo y su devengo en el periodo de 2014, al no haber justificado "los indicios, **causas, hechos o cualquier otra circunstancia que origine el cambio de valor razonable o del valor en uso**", al haber aportado la Entidad un informe de tasación del periodo 2014 y no del 2015, también en comprobación (según solicitudes de la Inspección en Diligencia nº 11 punto 3º) y haber registrado parcialmente en 2014 el mismo, sin posterior recuperación, **tomando exclusivamente en consideración para determinar su valor recuperable el "valor de mercado" y no el valor en uso**, según detalle del Informe de tasación de la Entidad **WWZ S.A**, aportado en diligencia 12 de fecha 13 de septiembre de 2018, cuyas deficiencias se señalan, y Memorias de la Entidad, apartados 2. "BASE DE PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES", punto 2.4 "Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre- Deterioro del valor de los activos no corrientes", 4. " NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN", apartado 4.3 "Inversiones inmobiliarias" y Nota 7: "INVERSIONES INMOBILIARIAS".

<<2. BASE DE Presentación DE LAS CUENTAS ANUALES

2.4 Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre

En la preparación de las Cuentas Anuales de la Sociedad, los Administradores han realizado estimaciones que están basadas en la experiencia histórica y en otros factores que se consideran razonables de acuerdo con las circunstancias actuales y que constituyen la base para establecer el valor contable de los activos y pasivos cuyo valor no es fácilmente determinable mediante otras fuentes. la Sociedad revisa sus estimaciones de forma continua.

Sin embargo, dada la incertidumbre inherente a las mismas, existe un riesgo importante de que pudieran surgir ajustes significativos en el futuro sobre los valores de los activos y pasivos afectados, de producirse un cambio significativo en las hipótesis, hechos y circunstancias en las que se basan.

los supuestas clave acerca del futuro, así como otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, que llevan asociados un riesgo importante de suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el próximo ejercicio son los siguientes:

.....

Deterioro del valor de los activos no corrientes

La valoración de los activos no corrientes, distintos de los financieros, requiere la realización de estimaciones con el fin de determinar su valor razonable, a los efectos de evaluar un posible deterioro, especialmente de los fondos de comercio y los activos intangibles con vida útil indefinida. Para determinar este valor razonable los Administradores de la Sociedad estiman los flujos de efectivo futuros esperados de los activos o de las unidades generadoras de efectivo de las que forman parte y utilizan una tasa de descuento apropiada para calcular el valor actual de esos flujos de efectivo (Notas 5 y 7).

4. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN,

4.3 Inversiones inmobiliarias

El inmovilizado material se valora inicialmente por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción. El coste del inmovilizado material adquirido mediante combinaciones de negocios es su valor razonable en la fecha de adquisición.

Después del reconocimiento inicial, el inmovilizado material se valora por su coste, menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones por deterioro registradas.

En el coste de aquellos activos adquiridos o producidos después del 1 de enero de 2014, que necesitan más de un año para estar en condiciones de uso, se incluyen los gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado que cumplen con los requisitos para su capitalización.

Nota 7 INVERSIONES INMOBILIARIAS (periodo 2014)

A Diciembre de 2014 la Sociedad solicitó tasaciones de las inversiones inmobiliarias que mantiene. Del resultado de las mismas, realizadas por el experto independiente **WWZ S.A.**, se han registrado correcciones valorativas de los terrenos por ... **euros**.

Nota 7 INVERSIONES INMOBILIARIAS(periodo 2015)

No habiéndose registrado correcciones valorativas en 2015 el saldo final al 31 de diciembre de 2015 e, el mismo que al 31 de diciembre de 2014>>

Comparte este Tribunal lo argumentado por la Inspección.

La Entidad no ha dado cumplimiento a lo exigido por el PGC y la Resolución de 18 de septiembre de 2013.

Inversiones Inmobiliarias

En relación con ello es de señalar que los bienes deteriorados son terrenos contabilizados por la Entidad como inversiones inmobiliarias, cuenta ... "Inversión en Terrenos y Bienes Naturales", bien desde su adquisición como "parte de acuerdos de escisión de grupos y/o cobros de deudas o cuentas a cobrar", o bien desde su reclasificación de activo productivo a bien de inversión según se infiere informe emitido con fecha 8 de octubre de 2018 por SST auditores del grupo, que se adjunta como Anexo II del escrito de alegaciones al Acta), siendo por tanto su destino, según PGC, definición del Subgrupo 22 ("Inversiones inmobiliarias") -en la quinta parte. "Definiciones y relaciones contables", y norma sexta de elaboración de cuentas anuales (tercera parte del Plan General de Contabilidad), relativa al balance, NECA 6º.5 obtener rentas, plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones o ambas.(ICAC en consulta de fecha 01-06-2008 Consulta 9 BOICAC, núm. 74)

En relación con este destino, según INFORME DEL DPTO. DE GESTIÓN DE PATRIMONIO DEL GRUPO XZ de fecha 27 de noviembre de 2018, que se adjunta como Anexo III del Escrito de alegaciones al Acta:

<<Como Directora de Patrimonio del Grupo y titulación de arquitecto especializada en urbanismo, soy la persona encargada de la gestión, desarrollo y comercialización de estos activos, ya que no se encuentran afectos a la actividad industrial propia del grupo ni van a ser necesarios, para su desinversión. Esta es la directriz y finalidad buscada>>.

Indicios del deterioro

En su escrito de alegaciones al TEAC, y respecto de la falta de aportación a la Inspección de "los indicios, causas, hechos o cualquier otra circunstancia que origine el cambio de valor razonable o del valor en uso" manifiesta la Entidad:

<<La norma contable no requiere justificar la circunstancia que da lugar al deterioro, sino justificar el importe del deterioro en sí. A estos efectos, a la contabilidad le interesa que se registre la pérdida de valor, con independencia de las circunstancias que la han causado.

Por esto, la falta o la insuficiencia de la justificación sobre la pérdida de valor, en caso de que sea así, no puede considerarse como una causa que impida la obligación de calcular y registrar contablemente el deterioro. Es más, la pérdida correspondiente a ese deterioro ha de contabilizarse aun cuando no se sepa o no se acierte a averiguar la causa del deterioro.

No hay que olvidar que estas normas persiguen el objetivo de reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, que evidentemente, no pueden depender de cómo se explique (o no se explique) en un determinado informe la causa de la pérdida.

No obstante, los Informes de cada uno de los inmuebles, en contra de lo genéricamente señalado por la Oficina Técnica y la Inspección, sí indican el motivo de la pérdida de valor de cada uno de los inmuebles, por otra parte, explicables por sí solos si recordamos el contexto económico general de aquella época, y, en particular, en lo que atañe al sector inmobiliario.

Así, por ejemplo:

Informe de la Finca LOCALIDAD-2

- *Página 5, apartado "Debilidades y amenazas": "Estado de la situación económica actual".*
- *Página 8, apartado "Comentario sobre estudio de mercado": "La demanda de parcelas rústicas es de tipo medio-bajo".*
- *Página 9, apartado "Observaciones": "La tendencia actual hace prever que continuará un predominio de la oferta sobre la demanda a corto-medio plazo".*

Informe de la Finca LOCALIDAD-3

- *Página 6, apartado "Comentario sobre estudio de mercado": "La demanda de parcelas rústicas es de tipo medio-bajo, con una escasa frecuencia de transacciones inmobiliarias".*
- *Página 6, apartado "Observaciones": "La tendencia actual hace prever que continuará un predominio de la oferta sobre la demanda a corto-medio plazo".*

Informe de la Finca de LOCALIDAD-4

- *Página 6, apartado "Debilidades y amenazas": "La gran superficie de las parcelas lo delimita a un escaso sector de demandantes".*

- *Página 10, apartado "Comentario sobre estudio de mercado": "La demanda de parcelas rústicas es de tipo medio-bajo, con una escasa frecuencia de transacciones inmobiliarias".*
- *Página 10, apartado "Observaciones": "La tendencia actual hace prever que continuará un predominio de la oferta sobre la demanda a corto-medio plazo">>.*

No comparte este Tribunal lo aducido por la Entidad

La comprobación del deterioro de una inversión inmobiliaria en los términos de la NRV 2.^a "Inmovilizado material" del PGC 2007, apartado 2. "Valoración posterior" y a la que se remite la NRV 4.^a "Inversiones inmobiliarias" y la Resolución de 18 de septiembre de 2013, sólo debe realizarse cuando existan indicios de deterioro en los activos según se infiere de la NRV 2^a en su apartado 2.2, del PGC ("A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. (...).") y apartado 1. "Identificación de activos deteriorados" de la Instrucción Tercera. "Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible" de la Resolución de 18 de septiembre de 2013:

<<Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible

1. Identificación de activos deteriorados

.....

2. *Al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios, tanto internos como externos, de que algún activo pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan.*

3. *Los siguientes hechos y circunstancias deberán ser considerados, como mínimo, al evaluar si existe algún indicio de que el valor de un activo se ha deteriorado:*

a) *Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico en general, en los que opera la empresa acaecidos durante el ejercicio o bien en el mercado al cuál va destinado el activo en cuestión, que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa a largo plazo sobre la empresa.*

b) *Disminución significativa del valor razonable del activo y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.*

c) *Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.*

d) *El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.*

e) *Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo, no prevista a través del sistema de amortización del activo.*

f) *Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la empresa.*

g) *Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa.*

h) *Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.*

i) *Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.*

j) *Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención.*

4. *Esta relación de indicios no es exhaustiva. La empresa deberá contemplar cualquier otro indicio indicativo de deterioro de sus activos y, en su caso, determinar el importe recuperable del activo. En cualquier caso, se deberán identificar los eventos o circunstancias que pudieran tener un impacto significativo en el valor recuperable del activo.*

5. *Si existiese algún indicio de que el activo pudiera estar deteriorado, incluso si finalmente no se tuviese que reconocer una pérdida por deterioro, esta circunstancia podría indicar que, la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la norma de registro y valoración aplicable a ese activo.*

Y respecto a "los indicios, causas, hechos o cualquier otra circunstancia que origine el cambio de valor razonable o del valor en uso" de inversiones inmobiliarias desde su adquisición como "parte de acuerdos de escisión de grupos y/o cobros de deudas o cuentas a cobrar" y devengados en 2014, no ha facilitado la Entidad, ni consta en la Memoria de las cuentas contables, detalle alguno.

Por el contrario en Memoria de periodos anteriores (2012 y 2013) consta Nota 7. "INVERSIONES INMOBILIARIAS" que:

<<De acuerdo con las estimaciones y proyecciones de que disponen los Administradores de la Sociedad, no existen indicios de deterioro económico que pudiera afectar a las inversiones inmobiliarias de forma significativa>>

Limitándose a manifestar en informe emitido con fecha 8 de octubre de 2018 por SST, auditores del grupo, que se adjunta como Anexo II del Escrito de alegaciones al Acta, que:

<<Una vez la Sociedad determinó la existencia de indicios de deterioro, de acuerdo con la situación macroeconómica del ejercicio 2014, realizó un "test" de deterioro solicitando una tasación externa para la determinación del valor razonable de los distintos activos. De acuerdo con la tasación, la Sociedad registró como deterioro, la diferencia entre el valor contable y el valor razonable.

.....

Es política de la Sociedad el solicitar tasaciones con el objeto de mostrar la imagen fiel de los terrenos, cuando existen indicios de la existencia de un deterioro de su valor, o de su reversión , por haberse producido cambios significativos en el mercado inmobiliario>>

Sin que se detalle que "cambios significativos" sean esos acaecidos en 2014 de acuerdo con la situación macroeconómica, deduciéndose por el contrario del propio Informe de gestión correspondiente al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2014 que:

<<1. ENTORNO

1.1. Entorno económico general

El año 2014 ha deparado ciertas noticias macroeconómicas de carácter positivo, todas ellas apuntando a un paulatino despegue de la maltrecha economía española tras todos estos años de crisis: El crecimiento del PIB nacional en 2014 alcanzó la tasa del 1,4% (-1,2% en 2013), rebasando la previsión oficial; la tasa de desempleo inició el camino de la reducción, a un ritmo incluso superior al del crecimiento de la economía; la renta disponible, motor del consumo, creció levemente; el crédito al sector privado ha comenzado a fluir; en definitiva, todos ellos síntomas de una firme recuperación de nuestra economía nacional, que esperemos se afiance y acreciente durante 2015, ayudada por factores exógenos como el abaratamiento de la energía o la depreciación del Euro.

No obstante, no podemos ignorar los riesgos que acechan en el camino, ya que la incertidumbre política planeará durante todo el año próximo sobre el futuro económico y social de nuestro país, dado el complejo calendario electoral que enfrentamos. En el ámbito internacional, la desaceleración de las economías emergentes, así como los riesgos de inestabilidad financiera propiciados por el exceso de liquidez y tipos reales de interés negativos>>

Las páginas de los Informe citadas por el alegante no son ni pueden ser los "indicios" a los que se refiere la norma contable, siendo su razón de ser la exigencia del contenido de estos Informes el artículo 65. "Estructura general de los informes de tasación" (letras i), Análisis de mercado. ") Condicionantes y advertencias y m) Observaciones)" de la ORDEN ECO/805/2003, de 27 de marzo, "sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras".

Reversión del deterioro

Además de ello es obligatorio para la Entidad, lo que aquí no consta, una vez dotado el deterioro, comprobar su posible reversión, según apartado 5. "Reversión de las pérdidas por deterioro del valor" de la Instrucción Tercera. "Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible" de la Resolución de 18 de septiembre de 2013:

<<5. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor.

5.1 Disposiciones generales.

1. Al menos al cierre del ejercicio, se deberá evaluar si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en ejercicios anteriores, para un activo distinto del fondo de comercio, ya no existe o pudiera haber disminuido. Si existiera tal indicio, la empresa estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

2. Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en ejercicios anteriores para un activo distinto del fondo de comercio, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la empresa considerará, como mínimo, los siguientes hechos y circunstancias:

a) Durante el ejercicio, han tenido, o van a tener lugar a corto plazo, cambios significativos con un efecto favorable para la empresa a largo plazo, referentes al entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico en general en el que desarrolla su actividad, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.

b) Durante el ejercicio, el valor razonable del activo ha aumentado significativamente.

c) Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado decrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa.

d) Cambios significativos con un efecto favorable para la empresa, que tengan lugar durante el ejercicio o se espere que ocurran a corto plazo, en la forma o extensión en que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen los costes en los que se haya incurrido durante el ejercicio para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la actividad a la que dicho activo pertenece.

e) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el rendimiento técnico o económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

f) Aumento significativo de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación al alza de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido la reversión del deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.

3. Las correcciones por deterioro del valor reconocidas en periodos anteriores para un activo, distinto del fondo de comercio, podrán ser objeto de reversión si, y solo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta que alcance su importe recuperable, una vez contempladas las limitaciones a las que se hace referencia a continuación.

En relación con ello, según INFORME DEL DPTO. DE GESTIÓN DE PATRIMONIO DEL GRUPO XZ de fecha 27 de noviembre de 2018 que se adjunta como Anexo III del Escrito de alegaciones al Acta:

<<...al cierre de los ejercicios 2015,2016 y 2017, se realizaron las correspondientes evaluaciones que no permitieron determinar la existencia de indicios de que se hubiera producido un cambio significativo en las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de los activos deteriorados desde que se reconoció su deterioro, y pese a que sigue sin existir una certeza razonable de recuperación de valor para el específico patrimonio de suelo lino residencial" del que disponemos, dado que ya ha pasado un tiempo razonable de 4 años desde las últimas tasaciones realizadas (31/12/2014) este año estamos encargando una nueva valoración de nuestro inmovilizado para actualizarlo y ver si efectivamente se ha producido alguna alteración o cambio de su valor de mercado. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta que alcance su importe recuperable, con las limitaciones establecidas por la normativa contable>>.

Si bien ningún documento acreditativo de esa " evaluación" ha sido aportado.

Información en la Memoria

Finalmente debe indicarse que la Memoria de las cuentas anuales ha de contener, lo que aquí no consta, la correspondiente información según detalle de apartado 6. " Información a incluir en la memoria" de la Instrucción Tercera. "Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible" de la Resolución de 18 de septiembre de 2013:

<<6. Información a incluir en la memoria.

6.1 Información a incluir en la memoria de las cuentas anuales individuales.

1. La empresa revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:

a) El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, así como la partida o partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.

b) El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, así como la partida o partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias en que tales reversiones estén incluidas.

2. Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las actividades de la empresa.

3. La empresa revelará la siguiente información, para cada pérdida por deterioro del valor o su reversión, de cuantía significativa, que hayan sido reconocidas durante el ejercicio para un activo individual, incluyendo el fondo de comercio, o para una unidad generadora de efectivo:

a) Los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;

b) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida;

c) para cada activo individual, la naturaleza del activo; y

d) para cada unidad generadora de efectivo:

d.1) Una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo si se trata de una línea de productos, una fábrica, una operación de negocios o un área geográfica);

d.2) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el ejercicio, por cada clase de activos; y

d.3) si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.

e) El importe recuperable del activo deteriorado (o, en su caso, de la unidad generadora de efectivo), señalando si dicho importe recuperable del activo (o, en su caso, de la unidad generadora de efectivo), es el valor razonable menos los costes de venta o su valor en uso.

f) En el caso de que el importe recuperable sea el valor razonable menos los costes de venta, la empresa deberá incluir la siguiente información:

f.1) Para aquellos cálculos del valor razonable que no se hayan obtenido a partir de precios cotizados en un mercado activo, la descripción de las técnicas de valoración empleadas para el cálculo del valor razonable menos los costes de venta. Si se ha realizado algún cambio en las técnicas de valoración, la empresa deberá informar acerca de dichos cambios y de las razones por las que se han realizado;

f.2) para aquellos cálculos del valor razonable que no se hayan obtenido a partir de precios cotizados en un mercado activo, se informará de cada hipótesis clave sobre la que la dirección ha basado el cálculo del valor razonable menos los costes de venta. Las hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo) es más sensible, e incluyen la tasa o tasas de descuento empleadas en la valoración presente y en las valoraciones previas, si se ha calculado el valor razonable menos los costes de venta mediante el método del valor actual.

g) En el caso de que el importe recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor en uso, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

4. La empresa deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de las mismas, reconocidas durante el ejercicio, para las cuales no se haya revelado información de acuerdo con el párrafo tercero anterior:

a) Las principales clases de activos afectadas por las pérdidas por deterioro del valor, y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

b) Los principales eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de estas pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

.....>>

Tan evidente falta de información en la Memoria (apartados 2. BASE DE PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES punto 2.4. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre- Deterioro del valor de los activos no corrientes, 4. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN, apartado 4.3. Inversiones inmobiliarias y Nota 7 INVERSIONES INMOBILIARIAS) ha intentado ser suplida por la Entidad a través de otros documentos privados emitidos con ocasión del procedimiento inspector, especialmente el informe emitido con fecha 8 de octubre de 2018 por **SST**, auditores del grupo, que se adjunta como Anexo II del escrito de alegaciones al Acta , el "Certificado" emitido con fecha 5 de septiembre de 2018 por **WWZ S.A** y el INFORME DEL DPTO. DE GESTIÓN DE PATRIMONIO DEL **GRUPO XZ** de fecha 27 de noviembre de 2018.

Así, por lo que se refiere a los inmuebles de **LOCALIDAD-3** y **LOCALIDAD-4** adquiridos a **PG S.L.** (Entidad vinculada) mediante escritura otorgada el 23/03/2010 ante el notario de Madrid, D. ..., nº ...; (aportada en Diligencia nº 12 y citada en informe emitido con fecha 8 de octubre de 2018 por **SST**, auditores del grupo, que se adjunta como Anexo II del escrito de alegaciones al Acta, la Entidad deduce en 2014 un ajuste extracontable negativo de un gasto contabilizado en 2010 rechazado por la Inspección en Acta de conformidad **A01 ...0** (IS 2010), de fecha 13/05/2014, precisamente por falta de acreditación al no haberse justificado el mismo desde la fecha de compra, y registra un deterioro contable adicional (cuadro aportado en Diligencia nº 12).

<<2014 - AJUSTE DETERIORO VALOR TERRENOS

	Valor contable	Tasación 01/12/2010	Diferencia con valor contable	Deterioro contabiliz. 2010	Deterioro ajustado positivamente por Inspección (Dilig. Consolid. 06/05/2014).	
LOCALIDAD-3	... euros	... euros	... euros	... euros	... euros	
LOCALIDAD-4	... euros	... euros	... euros	... euros	... euros	
	. euros	... euros	... euros	... euros	... euros	
	Valor contable	Tasación por experto independiente 31/12/2014	Diferencia con valor contable	Deterioro contabiliz. 2014	Ajuste negativo	Total deterioro (contable y fiscal)
LOCALIDAD-3	... euros	... euros	... euros	... euros	... euros	... euros
LOCALIDAD-4	... euros	...euros	... euros	- ... euros	... euros	... euros
	... euros	... euros	... euros	... euros	... euros	... euros

En dicha Acta consta:

<<La entidad no ha aportado, a solicitud de la Inspección, documento de valoración de terrenos por experto independiente en fechas recientes a la compra de los mismos a la entidad **PG S.L.U**,

Si ha aportado un documento interno, Informe de valoración venta de inmuebles de **PG SL** a **TW**, firmado por la Directora de Patrimonio de **XZP SA** a fecha 17 de febrero de 2010, aproximadamente un mes anterior a la fecha de compra antes mencionada.

La entidad ha aportado dos informes de Tasación de la empresa **MX, SA**, uno de fecha 11 de diciembre de 2010 para las fincas de **LOCALIDAD-3** y otro de fecha 1 de diciembre de 2010 para las fincas de **LOCALIDAD-4**, en el que indica que las tasaciones no son válidas para ninguna de las finalidades indicadas en la Orden ECO/805/2003 del 27 de marzo sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

No considerándose deducible este deterioro al no haberse justificado el mismo desde la fecha de compra>>.

De acuerdo con ello, si desde su adquisición en 2010 el destino dado era obtener rentas, plusvalías o ambas, entiende este Tribunal que la Entidad ha de conocer, motivar y acreditar qué "dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa" e "identificar los eventos o circunstancias que pudieran tener un impacto significativo en el valor recuperable del activo", conducente a un deterioro en 2014 de importe elevado.

Y lo mismo cabe predicarse de los demás .

Debiendo recordar al efecto que, en sede de este procedimiento, la Inspección ha solicitado en Diligencia nº 11 punto 3º:

<<3º.- Se solicita que en próxima visita aporten la siguiente documentación

Nueva solicitud de documentación

-Justificación documental del valor razonable, de los costes de venta y del valor en uso de cada uno de los inmuebles, de los que se ha dotado deterioro en alguno de los ejercicios en comprobación:

- a 1 de enero de 2012.

- a 31 de diciembre de cada año en comprobación,

además de la justificación documental de los comparables, formulas, tasas de actualización y otros datos tenidos en cuenta para el cálculo del valor razonable, de los costes de venta y del valor en uso de cada uno de los inmuebles.

-Justificación documental de los indicios, causas, hechos o cualquier otra circunstancia que origine el cambio de valor razonable o del valor en uso de cada uno de los inmuebles, de los que se ha dotado deterioro en alguno de los ejercicios en comprobación:

- a 1 de enero de 2012.

- a 31 de diciembre de cada año en comprobación.

-Justificación documental de los ajustes realizados para determinar la base imponible referente a las dotaciones por deterioro de los inmuebles en cada uno de los ejercicios en comprobación.

-Justificación documental adquisición de los inmuebles, de los que se ha dotado deterioro en alguno de los ejercicios en comprobación>>

Cálculo del deterioro

Por lo que al calculo del deterioro se refiere, cuando concurren indicios, lo que aquí no consta, la norma de registro y valoración 2ª del Plan General de Contabilidad, apartado 2. "Valoración posterior", epígrafe 2.2. "Deterioro del valor" y la Instrucción Tercera. "Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible". Apartado 2. "Importe recuperable" de la Resolución de 18 de septiembre de 2013 exigen determinar el importe recuperable, entendido éste **como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.**

Dice la Exposición de Motivos de la Resolución :

<<De acuerdo con las disposiciones del PGC, cuando una empresa identifica un indicio de pérdida de valor en uno de estos elementos patrimoniales debe cuantificar su valor en uso, considerando el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo y, alternativamente, calcular su valor razonable menos los costes de venta. Solo cuando la mayor de estas dos cantidades sea inferior al valor en libros del activo es cuando puede afirmarse, desde una perspectiva económica racional, que el activo se ha deteriorado>>.

Sin que la Entidad, que no identifica el "indicio" y, como así reconoce, **tampoco haya calculado ambos, sino solo el Valor razonable** y éste, según se infiere de las Memorias, por estimación de flujos de efectivo futuros. ("Para determinar este valor razonable los Administradores de la Sociedad estiman los flujos de efectivo futuros esperados de los activos").

Siendo la razón esgrimida que ello se ampara en los dispuesto en la letra b) del punto 2 del Apartado 2. "Importe recuperable" de la Instrucción Tercera. "Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible".

<<Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

.....

2. Importe recuperable.

2.1 Disposiciones generales.

1. Se entiende por importe recuperable de un activo el mayor de los siguientes valores:

- a) El valor razonable del activo deducidos sus costes de venta.
- b) El valor en uso del activo.

2. El valor razonable difiere del valor en uso. El valor razonable refleja las hipótesis que los participantes en el mercado utilizarían a la hora de fijar el precio del activo. Por el contrario, el valor en uso refleja los efectos de factores que pueden ser específicos de la entidad y no aplicables, en general, al resto de entidades.

3. No siempre es necesario calcular simultáneamente el valor razonable del activo menos los costes de venta y su valor en uso. Por ejemplo, no será necesario:

- a) Si cualquiera de esos importes supera el valor en libros del activo, pues éste no se habrá deteriorado.
- b) Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costes de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para ser enajenado o para disponer de él por otra vía>>.

A juicio de este Tribunal no está justificado lo manifestado por la Entidad en cuanto que el propio registro contable de los terrenos como inversiones inmobiliarias, cuenta ..., pone de manifiesto que su destino no es para "ser enajenado", "la mera venta de terrenos", sino la **obtener rentas, plusvalías, o ambas** .

Sin que tal actividad sea ordinaria de la Entidad, de ahí que afirme que la Sociedad no realiza actividades de desarrollo inmobiliario.

El valor en uso se define por el PGC como "el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros", de ahí que carece de razonabilidad lo argumentado por la Entidad al entender que este valor es de cero por no estar arrendados (escrito de alegaciones al Teac).

En relación con ello es destacar lo dispuesto en la Resolución de 18 de septiembre de 2013:

<<Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

.....

3. Los siguientes hechos y circunstancias deberán ser considerados, como mínimo, al evaluar si existe **algún indicio de que el valor de un activo se ha deteriorado**:

.....

g) **Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa>>.**

Sin que la Entidad haya manifestado ni aportado detalle de la existencia de tal indicio en 2014 que afecte al valor razonable por el están contabilizados desde su adquisición los terrenos.

Asimismo manifiesta la Entidad indistintamente que "su valor recuperable era igual a su valor razonable menos los costes de venta" y que es "normal" que el valor razonable sea superior al valor en uso", invocado al efecto "por asimilación de la problemática del deterioro de terrenos, que es más común en el sector inmobiliario, la Consulta 7 del BOICAC 80/2009, contiene las Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias y más específicamente incluye lo siguiente respecto del cálculo del deterioro de las existencias y de las inversiones inmobiliarias en una empresa inmobiliaria", en la que se señala: "En aquellos casos en que el valor razonable de las

inversiones inmobiliarias sea inferior al valor en uso, la memoria de las cuentas anuales deberá incluir toda la información significativa que justifique la diferencia entre ambos valores", concluyendo que "...por tanto, sería lógica la elección por parte de la Sociedad del cálculo del deterioro incluyendo como valor recuperable el valor razonable (que sería el mayor importe entre: su valor razonable menos los costes de venta, y su valor en uso)." (informe emitido con fecha 8 de octubre de 2018 por **SST**, auditores del grupo, que se adjunta como Anexo II del Escrito de alegaciones al Acta).

Sin que tan contradictorias manifestaciones justifiquen el actuar de la Entidad que debió, sin elección alguna, en cumplimiento de la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a "Inmovilizado material" del PGC 2007, apartado 2. "Valoración posterior" y a la que se remite la NRV 4.^a "inversiones inmobiliarias" y la Resolución de 18 de septiembre de 2013, si es que existían indicios para ello, lo que no consta, calcular, a efectos de cuantificar e deterioro, el importe recuperable de sus inversiones inmobiliarias destinadas a la obtención de plusvalías, por no realizar actividad ordinaria de promoción y no ser existencias, como el mayor de el valor razonable del activo deducidos sus costes de venta y el valor en uso del activo.

El TSJ de Galicia, Sentencia 468/2020, de 13 de noviembre de 2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 15055/2018, ha señalado :

<<Pero es que además, respecto de la respuesta del ICAC a la Consulta 7, la parte actora extrae en su favor la afirmación de que el valor en uso de una inversión inmobiliaria mide el importe que la empresa espera recuperar a través de su arrendamiento. Si con ello quiere dar a entender que el ICAC no considera el valor de mercado del inmueble o el importe de una eventual venta, lo cierto es que el ICAC tampoco lo descarta, y no hace ninguna afirmación que venga a contradecir lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 2ª en su apartado 2.2 del PGC, la cual, como hemos visto, al definir el valor en uso sí contempla el valor los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio "y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición>>.

Informe de tasación

Por lo que se refiere a los Informes de tasación aportados en Diligencia nº 12, y que según **WWZ S.A** "Los miembros de **WWZ, SA**. están en posesión de la titulación y capacidad técnica requerida para efectuar los trabajos encomendados por el **Grupo XZ**." y "ha cumplido en la emisión de sus informes para el **Grupo XZ, SA**. v **TW. SL**. con la normativa aplicable". (Comunicación de fecha 15 de febrero de 2015, dirigida por **WWZ** a **SST** auditores) y "se ajustan y se han realizado en cumplimiento de la Normativa Internacional de Valoraciones (IVSC Standars) y de la Normativa Internacional de Información Financiera (IFRS). ("Certificado" emitido con fecha 5 de septiembre de 2018) es de resaltar, de acuerdo con las propias Normas Internacional de Valoraciones invocadas y el artículo 64. "Requisitos formales del informe", letra c) y artículo 77. "Fecha de emisión, caducidad y firmas", letra d) de la ORDEN ECO/805/2003, de 27 de marzo, "sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras", la falta de firma de los mismos ("el valorador"), lo que priva a estos de cualquier valor probatorio, circunstancia esta que sorprendentemente no menciona el acto de liquidación.

Se deduce de estos por ser ello trascendente de acuerdo con las propias "Normas Internacional de Valoraciones" invocadas que el encargo («ámbito de trabajo» en las NIV (NIV 101, párrafo 10.1)., y artículo 66. "Solicitante y finalidad" la ORDEN ECO/805/2003, de 27 de marzo, cuyo detalle no se ha aportado , no fue realizado por la Entidad propietaria del inmueble sino por **XZ** y con la "Finalidad" de determinar "el valor de mercado ", sin mayor concreción de su finalidad legal.

Y la "metodología y procedimientos seguidos (Método Residual Dinámico, para los suelos finalistas o no consolidados y Método de comparación para los suelos rústicos)", los comparables utilizados, según un "minucioso estudio de mercado en las zonas donde se sitúan los inmuebles", y la tasa de actualización, se han determinado según los criterios establecidos en la Orden ECO 805/2003 del 27 de marzo y sus posteriores modificaciones, si bien ello no es objeto de mención en el Informe tal y como exige el artículo 66. "Solicitante y finalidad". Apartado 1, letra c), de la ORDEN ECO/805/2003, de 27 de marzo ("Certificado" emitido con fecha 5 de septiembre de 2018, por **WWZ** durante el desarrollo del procedimiento inspector).

Sin que la Entidad haya plasmado información alguna en la Memoria de ello tal y como exige apartado "Información a incluir en la memoria" de la Instrucción Tercera. "Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible" de la Resolución de 18 de septiembre de 2013:

<<f) En el caso de que el importe recuperable sea el valor razonable menos los costes de venta, la empresa deberá incluir la siguiente información:

f.1) Para aquellos cálculos del valor razonable que no se hayan obtenido a partir de precios cotizados en un mercado activo, la descripción de las técnicas de valoración empleadas para el cálculo del valor razonable menos

los costes de venta. Si se ha realizado algún cambio en las técnicas de valoración, la empresa deberá informar acerca de dichos cambios y de las razones por las que se han realizado;

f.2) para aquellos cálculos del valor razonable que no se hayan obtenido a partir de precios cotizados en un mercado activo, se informará de cada hipótesis clave sobre la que la dirección ha basado el cálculo del valor razonable menos los costes de venta. Las hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo) es más sensible, e incluyen la tasa o tasas de descuento empleadas en la valoración presente y en las valoraciones previas, si se ha calculado el valor razonable menos los costes de venta mediante el método del valor actual>>.

A juicio de este Tribunal es evidente que un inmueble puede ser objeto de valoración a efectos diversos, de ahí la importancia del "encargo" a efectos de la "Normativa Internacional de Valoraciones y de la Finalidad" a efectos del Informe de tasación y del Certificado de tasación de la Orden ECO 805/2003 del 27 de marzo, y de lo que aquí se trata es de la determinación del valor razonable de los mismos a efectos de su deterioro contable en los términos del PGC apartado 6º. "Criterios de valoración" PARTE PRIMERA. "Marco conceptual de la contabilidad" y de la Resolución de 18 de septiembre de 2013, evidentemente ajeno al "ámbito de aplicación" definido en su art. 2.de la Orden ECO 805/2003 del 27 de marzo , de ahí que, como señala la el TSJ de Galicia, Sentencia 468/2020, de 13 de noviembre de 2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 15055/2018:

<<... el valor calculado en este informe no se puede tener en cuenta como valor en uso del inmueble litigioso a efectos de comprobar su deterioro,...>>

Es de resaltar que la Resolución de 18 de septiembre de 2013 (Tercera. "Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible".) regula pormenorizadamente la determinación de los flujos de efectivo futuros esperados, método este que, según parece inferirse, fue el utilizado por los Administradores para determinar el valor razonable, sin que el cálculo de este en los Informes de tasación del **WWZ S.A** aportados en Diligencia nº 12 den cumplimiento al mismo, ni la Entidad haya informado en la Memoria como es su obligación.

Además de ello comparte este Tribunal los **defectos de motivación** advertidos en los mismos, no motivándose el "*minucioso estudio de mercado en las zonas donde se sitúan los inmuebles*", precisamente porque los comparables utilizados no son de dichas zonas según razona la Inspección, e incluso reconoce el alegante ("*Como no podía ser de otra forma, ante la falta de comparables en el municipio, WWZ ha utilizado como comparables inmuebles localizados en otros municipios cercanos y en los que las características del entorno, el clima, la orografía y las actividades productivas se asemejan*"), ni incorporándose al mismo los detalles objetivos y fuentes de los comparables utilizados en los "*Método Residual Dinámico, para los suelos finalistas o no consolidados y Método de comparación para los suelos rústicos*", cuya exigencia no es discutida por la Entidad. que precisamente invoca sentencia de la AN de 4 de febrero de 2016, recurso 485/2013 y dice:

<<Traemos a colación lo señalado por la Audiencia Nacional en un caso en el que el obligado tributario cuestionaba los informes periciales utilizados por la Administración para llevar a cabo su regularización. En aquél caso ese Tribunal concluyó que "los informes son motivados en cuanto expresan las fuentes y operaciones realizadas para concluir el valor de los inmuebles. Por otra parte, el recurrente no aporta datos objetivos de los que concluir que los valores atribuidos exceden del valor mercado" (sentencia de 4 de febrero de 2016, recurso 485/2013).>>

Inscripción contable

En su escrito de alegaciones al Teac manifiesta la Entidad :

<<Tanto el registro del gasto en 2014 como la reducción de la base imponible de 2014 es consecuencia del deterioro de valor de los inmuebles señalados puesto de manifiesto en las valoraciones realizadas en 2014. El artículo 10 del TRLIS se remite al resultado contable para la determinación de la base imponible; el artículo 131 del TRLIS obliga a la Administración tributaria a aplicar las normas contables; y la NRV Segunda del Plan General de Contabilidad ("PGC") obliga a las sociedades a contabilizar "la pérdida estimada del valor de un activo" cuando se ponga "de manifiesto la dificultad de recuperar, a través del uso, la venta u otra forma de disposición, la totalidad del valor contable de un activo", especialmente "en los contextos de crisis económica" (Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013). Por lo tanto, aunque es la base imponible de 2014 la afectada, la discusión en esta Litis se centra y se limita a determinar si el registro del deterioro realizado en 2014 por **TW** se ajustó o no a lo dispuesto en la normativa contable>>.

En relación con ello, y al margen de la falta de acreditación del gasto por deterioro, a juicio de este Tribunal, en el caso de los inmuebles de **LOCALIDAD-3** y **LOCALIDAD-4** se incumple por la Entidad el **requisito de**

inscripción contable exigido por el artículo 19 del TRIS en relación con los importes deducidos por la Entidad en 2014 mediante ajuste extracontable negativo (Casilla 362 "Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 19 L.I.S.)" y que fueron contabilizados erróneamente en 2010 según acto de liquidación derivado acta de conformidad antes citada.

<<Artículo 19. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

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>>

De acuerdo con ello debió la Entidad en 2014 corregir el error contable conocido en ese momento según NRV 22º "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" cometido en 2010 impuntandolo a patrimonio neto y, en su caso, registrar además el deterioro-gasto con imputación a la cuenta de resultados que entendía devengado en este periodo, sin que sea procedente, a efectos de determinar el resultado contable del que se parte para determinar la base imponible de 2014, compensar la reversión del gasto contable de 2010 regularizado, con el gasto que en su caso procedía en 2014 a juicio de la Entidad por ser contrario a los principios de imagen fiel y no compensación del PGC.

<<El PGC 2007 dispone :

PRIMERA PARTE

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

1.º Cuentas anuales. Imagen fiel.

.....

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

3.º Principios contables.

.....

5. No compensación. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

22.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones

contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores>>.

Por su parte, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se expresa en los siguientes términos en resolución a consulta consistente en si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales (nº de BOICAC: 86/Junio 2011, Consulta 3):

«La norma de registro y valoración 22e, "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Adicionalmente, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) nº 8 "Estado de cambios en el patrimonio neto", establece lo siguiente:

"(...) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A. 11. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error.

En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.H. del Estado total de cambios en el patrimonio neto.(...)"

Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

"Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas".

En este mismo sentido se pronuncia el PGC en su introducción al señalar:

"Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia dereformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas."

En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio."»

Como ha señalado este TEAC (Resolución de fecha 8 de junio de 2017, confirmada por Audiencia Nacional en Sentencia de 13 de marzo de 2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 874/2017, relativa a un supuesto similar de exceso de amortización realizada en años anteriores corregidos mediante un ajuste a reservas en 2009:

«En definitiva, a la luz de la normativa contable se impone que, de detectarse un error en el registro de una operación el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores, ello motivará, en el ejercicio en que se detecte, el respectivo ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas.

.....

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores. (..)

En el presente caso, ese exceso de gasto que no correspondía en el ejercicio en el que incorrectamente se contabilizó y se dedujo de la base imponible, al reconocerse el error contable, determina en el ejercicio 2009, en que se efectúa tal corrección, una inscripción contable en reservas. Esta inscripción contable, sea en cuenta de Pérdidas y Ganancias, sea en una cuenta de reservas, como previene el artículo 19.3, tiene consecuencias fiscales. Dado que, en el presente caso, el exceso de gasto dado en su día provoca un abono a reservas y desde el punto de vista fiscal se devenga un ingreso por tal exceso, que ha de someterse a tributación en ese ejercicio 2009, salvo que en un momento anterior a la corrección del error contable, la Inspección hubiese llevado a cabo la regularización de aquellos ejercicios, minorando la base imponible del impuesto en el exceso de gasto deducido o la propia entidad hubiera presentado declaraciones complementarias de aquellos, ninguna de cuyas circunstancias consta ni ha sido invocada.

Por lo tanto, el ajuste extracontable positivo y por consiguiente, el incremento de la base imponible correspondiente, debe efectuarse en el ejercicio 2009 y por el total de los gastos deducidos en exceso en los ejercicios 2004 a 2008, lo que nos lleva a desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.>>

Esta ausencia de registro contable en 2014 es trascendente en cuanto que, de subsanarse ese error en período posterior, el mismo no sería deducible por impedirlo el artículo 13.2 de la LIS.

En este sentido la DGT, Consulta Vinculante nº: V1209-15, de fecha 17 de abril de 2015:

<<SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales. Contablemente, los activos de naturaleza no financiera se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción. Se producirá una pérdida por deterioro de valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor. Si bien, el gasto contable por deterioro de valor de las fincas que, en su caso, registrara la entidad, de conformidad con lo indicado anteriormente, en los ejercicios económicos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015, no serán fiscalmente deducibles en aplicación de lo dispuesto en el art. 13.2 de la LIS.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (NFL017053) (LIS), arts. 10, 11, 13 y 17 .

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante adquirió tres fincas que, según informe de valoración de julio de 2014, de una empresa de valoración y tasación, han perdido un porcentaje superior al 6 0% de su valor de adquisición.

Cuestión planteada:

Tratamiento contable y fiscal que se le debe dar a la depreciación por deterioro de los activos.

Contestación:

A efectos de responder a esta consulta se parte de la presunción de que la entidad consultante no ha contabilizado el deterioro de valor de las fincas con anterioridad a 1 de enero de 2015.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante), establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Por su parte el artículo 11 de la LIS expone:

"1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...;)

3. 1.º 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 en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

(...;)"

A su vez, el artículo 17.1 de la LIS señala que "Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley."

Contablemente, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 38 y 38 bis del Código de Comercio, los activos de naturaleza no financiera se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción. En desarrollo de lo anterior, la Segunda Parte del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en su Norma de Registro y Valoración 2ª que:

"Se producirá una pérdida por deterioro de valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. (...;).

Los cálculos del deterioro de los elementos de inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

(...).

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor"

Tal y como establece la NRV 2ª del PGC, se producirá una pérdida por deterioro de valor cuando el valor contable sea superior al importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. La Primera Parte del PGC define, en el punto 6º, el valor razonable como "Es

el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria (...;)", y el valor en uso como "el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros (...;)"

Si bien, el gasto contable por deterioro de valor de las fincas que, en su caso, registrara la entidad consultante, de conformidad con lo indicado anteriormente, en los ejercicios económicos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015, no serán fiscalmente deducibles en aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.2 de la LIS:

"2. No serán deducibles:

a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

(...;)"

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria>>.

La Entidad, de forma indebida a través de un ajuste extracontable negativo, pretendió subsanar la omisión contable sin que norma alguna, ni en particular el artículo 10.3 y 19 del TRLIS, ampare tal actuar. No existe una diferencia de imputación temporal de ingresos y gastos, sino un error contable regularizado por la Inspección al registrar contablemente un gasto no devengado y, por tanto, un resultado contable indebidamente determinado en 2010 en los términos del artículo 10.3 del TRLIS.

En definitiva, que contablemente la Entidad debió corregir en 2014 el error contable padecido en 2010 (deterioro no devengado) y que regularizado en aquel por la Inspección no tiene incidencia fiscal en la base imponible 2014, y debió contabilizar en 2014 el gasto por deterioro que entendía devengado en este, lo que no hizo, vulnerando en los términos expuestos la normativa contable de obligado cumplimiento .

De ahí que, incluso en el hipotético caso de que se entendiera justificado el deterioro devengado en 2014 de los inmuebles de **LOCALIDAD-3** y **LOCALIDAD-4**, el incumplimiento del requisito de inscripción contable , impide su deducción fiscal en 2014 a través del pretendido ajuste extracontable negativo .

En definitiva que se desestiman las alegaciones de la Entidad y se confirma en este punto el acto de liquidación .

Décimo Primero.

En conclusión , este Tribunal Económico Administrativo Central acuerda :

Estimar la pretensión formulada por el interesado permitiendo la deducibilidad de los intereses de demora resultantes de las liquidaciones administrativas, anulando la liquidación en lo que a esta cuestión se refiere (periodos 2012 y 2014 según detalle del Fundamento de Derecho Cuarto de la presente Resolución.

Desestimar las demás pretensiones de la Entidad

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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