

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085697

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de enero de 2022

Sala 1.^a

R.G. 201/2020

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Donativos, donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo. Base imponible del período impositivo que sirve de límite para el cálculo: base imponible "previa" a la compensación de bases negativas o base imponible declarada una vez compensadas las bases negativas de ejercicios anteriores. En el caso analizado, la deducción aplicada se corresponde con el límite del 10% de la base imponible declarada tras compensar la entidad BINs generadas en el periodo 2011. La entidad manifiesta que "el programa de generación del modelo 200 está configurado tomando en consideración la base imponible tras dicha compensación".

La cuestión controvertida se centra en determinar si "la base imponible del período impositivo" que sirve de límite para el cálculo de la base de deducción en cuota se refiere a la base imponible "previa" a la compensación de bases negativas, como pretende la entidad, o a la base imponible declarada una vez compensadas las base negativas como resuelve la Inspección.

Pues bien, a juicio del Tribunal, la Base Imponible que ha de tomarse en consideración es la que resulta tras la compensación de BINs de ejercicios anteriores y ello, por los siguientes motivos:

-La definición legal del concepto "base imponible" alude a la "base imponible del periodo impositivo".

-El legislador ha querido que el límite del incentivo fiscal vaya referido al beneficio efectivamente gravado en el período.

-En otros supuestos donde se regulan determinados beneficios o incentivos fiscales, cuando el legislador se quiere referir a la base imponible previa a la compensación de BINs lo dice expresamente.

Por tanto, el límite de la base de deducción de la cuota en de IS por razón de donativos, donaciones o aportaciones establecido en el art. 20.2 de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), viene determinado por la base imponible del periodo definida en el art. 10.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS), constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de BINs de períodos impositivos anteriores, y no por la base imponible "previa" a esa compensación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10, 19 y 23.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 13, 19 y 143.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 11, 14, 25, 26 y 131.

RD 2631/1982 (Rgto IS), art. 35.

Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), art. 20.

RD 1514/2007 (PGC), NV 13^a, 14^a, 15^a y 22^a.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 32.

Ley 19/1988 (Ley Auditoría de Cuentas), arts. 1 y 2.

Ley 230/1963 (LGT), art. 107.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8, 12, 14, 34, 49, 50, 89, 93, 94, 103, 105, 153, 156 y 157.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 176 y 188.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 35.

Constitución Española, arts. 24 y 106.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 13/01/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación interpuesta en 08/01/2020 contra el acto administrativo de liquidación nº de referencia A23-...46 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, de fecha 17 de diciembre de 2019, referente al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, derivado de acta A02 y número de referencia nº. ...46, e importe de 21.564.834,37 euros (cuota 18.326.899,89 e Intereses de Demora 3.237.934,48).

Segundo.

Con fecha 17 de diciembre de 2019 se notificó al interesado Acuerdo de liquidación de la misma fecha relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, derivado de acta de disconformidad A02 y número de referencia: ...46, complementada por Informe ampliatorio, suscritos en fecha 22 de mayo de 2019, 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 de 21/06/2018 notificada el mismo día a la entidad **XZ SA** por los siguientes conceptos y periodos:

| CONCEPTOS | PERIODOS |
|---------------------------------|-------------------|
| Impuesto sobre Sociedades | 2013 a 2016 |
| IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO | 06 2014 a 12 2016 |

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 fecha de 22 de mayo de 2019, 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 | 2013 a 2016 | A02 ...46 | 17 de diciembre de 2019 | RG 00/201/2020 |
| IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO | 06 2014 a 12 2016 | A01 ...42 | | |

2º.- En el curso de las actuaciones con la entidad **XZ SA** se han extendido 9 diligencias: desde la primera en fecha 18/07/2018 hasta la última en fecha 13/02/2019.

3º.- A lo largo de las actuaciones inspectoras ha actuado como representante del obligado tributario **Don Axy**, con número de identificación fiscal ..., según documento de representación otorgado por **D. Bts**, con número de identificación fiscal ..., como representante legal de la entidad, según se acredita en el Poder Notarial aportado, con número de protocolo 3.865 y de fecha 10/09/2012.

4º.- En el cómputo del plazo de duración de las mismas, regulado en el artículo 150 de la LGT, según consta en el Antecedente de Hecho Segundo y en el Fundamento de Derecho Segundo del acto de liquidación, debe atenderse a las siguientes circunstancias:

<<En el presente caso, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses, conforme al apartado 1.b). 1º del artículo 150 de la LGT, al ser la cifra anual de negocios del obligado tributario superior a la requerida para la auditoría obligatoria de sus cuentas.

En concreto, la cifra de negocios fue en 2013 de 441.381.879,54 euros, en 2014 de 454.415.668,45 euros, en 2015 de 472.382.323,20 euros y en 2016 de 494.111.582,96 euros, mientras que la obligación de auditar se encontraba fijada, al inicio de la comprobación, en una cifra de 5.700.000 euros (artículo 263.2 b) del texto refundido

de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio). La obligación de auditar las cuentas, por tanto, la tuvo la entidad en todos los ejercicios a comprobación>>

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"

La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue COMERCIO MAYORISTA OTROS PRODUCTOS. RECUPERACION, correspondiente al epígrafe 622 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

6º.- La entidad **XZ SA** había presentado (Antecedente de Hecho Tercero) con anterioridad al inicio de actuaciones inspectoras, en fechas 25-07-2014, 24-07-2015, 22-07-2016 y 21-07-2017, autoliquidaciones modelo 200 por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, solicitando y obteniendo devoluciones según detalle que consta en Antecedente de Hecho Tercero (páginas 2 a 4)

Las bases imponible negativas pendientes de compensación al inicio del período, aplicadas en el mismo y pendientes de compensación en períodos futuros declaradas constan en Antecedente de Hecho Tercero (páginas 2 a 4).

Las deducciones pendientes de compensar al inicio del período, aplicadas en el mismo y pendientes de compensación en períodos futuros declaradas constan en Antecedente de Hecho Tercero (páginas 2 a 4).

Solicitudes de rectificación de autoliquidación

La entidad **XZ SA** había presentado con anterioridad al inicio de actuaciones inspectoras, en fechas 4 de octubre y 21 de julio de 2017, sendas solicitudes de rectificación de autoliquidación correspondientes a los períodos de 2014 y 2016 (Antecedente de Hecho Cuarto, apartados 4 y 3, respectivamente).

Estas solicitudes inicialmente tramitadas por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios han sido resueltas por la Inspección en el acto de liquidación objeto de esta reclamación, estimando la rectificación de la autoliquidación del período de 2014 (ajuste extracontable negativo por razón de seguro de los directivos según detalle del Antecedentes de Hecho Cuarto y Quinto y Fundamento de Derecho Tercero y desestimando la rectificación de la autoliquidación del período 2016 según detalle del Fundamento de Derecho Sexto.

7º.- Con fecha de 26 de abril de 2019 el actuario puso en conocimiento de la entidad la apertura del trámite de audiencia.

La entidad no presentó alegación alguna previa a la extensión de las actas (página 6 del Acta disconformidad).

El actuario incoó a la entidad las **actas** citadas anteriormente.

En el acta de disconformidad por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016 la Inspección propone regularizar las declaraciones liquidaciones presentadas por la Entidad por los siguientes motivos:

1º.- Ajuste extracontable negativo por razón de seguro de los directivos solicitado por la Entidad y admitido por la Inspección (período de 2014).

2º.- Base imponible 2013, 2014, 2015 y 2016: incremento por Ingresos por aportaciones objeto de periodificación.

3º.- Base imponible negativa 2011: incremento por Ingresos por aportaciones objeto de periodificación

4º.- Deducción por donativos: incremento por aplicación del límite sobre base imponible previa solicitado por la Entidad y NO admitido por la Inspección (período de 2016)

Como consecuencia de lo anterior, presentó la Entidad con fecha 20 de junio de 2019, tras solicitar y obtener ampliación por 7 días del plazo de alegaciones, escrito de alegaciones en el trámite posterior a la formalización de las Actas de disconformidad, según detalle del Antecedente de Hecho séptimo del Acto de liquidación.

En fecha 17 de diciembre de 2019, y desestimadas tales alegaciones según detalle de los Fundamentos de Derecho Tercero, Cuarto, Quinto y Sexto se dicta Acuerdo de liquidación referente al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016 confirmando las propuestas de regularización contenidas en las Actas de disconformidad, salvo en el cómputo de la fecha final tomada en consideración para la práctica de la liquidación de interés de demora (fecha en que se dicta el presente acuerdo de liquidación), según Fundamento de Derecho Octavo, practicándose las correspondientes Liquidaciones calificadas de definitivas según Fundamento de Derecho Noveno.

El desglose de las cantidades comprobadas relativas a las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del período, aplicadas en el mismo y pendientes de compensación en períodos futuros consta en Fundamento de Derecho Séptimo.

El desglose de las cantidades comprobadas relativas a las deducciones pendientes de compensar al inicio del período, aplicadas en el mismo y pendientes de compensación en períodos futuros consta en Fundamento de Derecho Séptimo.

Calificación de la conducta de la Entidad

Respecto a la calificación de la conducta de la Entidad en el acta de disconformidad formalizada consta :

<<Teniendo en cuenta los hechos y circunstancias que quedan reflejados en el expediente, en opinión de los actuarios abajo firmantes, 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, por cuanto la Inspección considera que, si bien en la conducta del obligado tributario concurren los elementos de antijuridicidad y tipicidad, no ocurre lo mismo con el requisito de culpabilidad.>>

Dichos Acuerdos fueron puestos a disposición a la Entidad en fecha 17 de diciembre de 2019 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, siendo notificados por acceso en dicha fecha.

Tercero.

Con fecha 8 de enero de 2020 el interesado interpuso la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central (RG 201/20) al amparo del 226 y siguientes de la LGT frente a la liquidación por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, manifestando su disconformidad por ser " *lesivo para sus intereses*", solicitando: " *se ponga de manifiesto el expediente a esta parte a efectos de formular alegaciones y, en su caso, presentar las pruebas que convengan para la defensa de sus intereses*" conforme a lo establecido en el en el artículo 236.1 de la misma Ley.

El interesado, tras notificarse con fecha 30 de octubre de 2020 el tramite de puesta de manifiesto (artículo 236 LGT) presenta escrito de alegaciones en fecha 4 de diciembre 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, aportando 6 anexos que se detallan:

| | | |
|---------|--|--|
| PREVIA | DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE LA CONTROVERSIA | Anexo I al documento titulado "Procedimiento de cálculo de las Tarifas de Punto Verde" Anexo II, copia del documento publicado en la página web de XZ en el que se incluye un mayor detalle de dicho esquema Anexo III, un detalle de los asientos contables de periodificación, que acreditan que los mencionados ingresos |
| PRIMERA | DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD DE XZ , CÁRACTER NO LUCRATIVO DE LA ENTIDAD Y TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE SUS INGRESOS Y GASTOS. IMPROCEDENCIA DE LA | |

| | | |
|---------|--|---|
| | REGULARIZACIÓN PRACTICADA | |
| | <p>a) Descripción de la actividad de XZ</p> <p>(b) XZ es una entidad sin fines lucrativos por imperativo de la LERE</p> <p>(c) Tratamiento contable de los ingresos y gastos en XZ</p> <p>(i) <i>El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Tributos</i></p> <p>(ii) <i>Los auditores de XZ y los auditores de otros SIG</i></p> <p>(d) Tratamiento fiscal de los ingresos y gastos en XZ</p> <p>(i) <i>A XZ le resulta de aplicación el régimen general del IS</i></p> <p>(ii) <i>El ajuste propuesto por la Inspección actuarial no puede calificarse como temporal, sino que se trata en la práctica de un verdadero ajuste permanente</i></p> | <p>Anexo IV, extractos de las cuentas anuales, los ejercicios 2019, 2018, 2017, 2016, 2009, 2005, 2003 y 2002</p> <p>Anexo V, ICAC, informe contable emitido</p> <p>Anexo VI. Copia de las cuentas anuales del ejercicio 2019</p> |
| SEGUNDA | <p>EFFECTO VINCULANTE DE LA CONTESTACION A LA CONSULTA FORMULADA POR XZ A LA DGT Y DE LA ACTUACIÓN DE LA PROPIA INSPECCIÓN EN OTROS PROCEDIMIENTOS.</p> <p>PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA Y VULNERACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS</p> | |
| TERCERA | <p>VULNERACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS. LA PROPIA AEAT HA ADMITIDO, DE FORMA EXPRESA, LA TESIS MANTENIDA POR XZ EN EL MARCO DE ACTUACIONES INSPECTORAS PREVIAS</p> | <p>Anexo VI, una copia de documentos emitidos en el marco del procedimiento de comprobación seguido frente a TW</p> <p>NO CONSTA APORTADO</p> |
| CUARTA | <p>EL ICAC HA VALIDADO EL TRATAMIENTO CONTABLE DADO POR XZ A LA PERIODIFICACIÓN DE INGRESOS. INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 39.4 DE LA LEY 39/2019</p> | |
| QUINTA | <p>FALTA DE MOTIVACIÓN DEL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN IMPUGNADO. LA TESIS DE LA INSPECCIÓN CARECE DE CUALQUIER SOPORTE</p> | |

| | | |
|-------|---|---|
| | NORMATIVO JURISPRUDENCIAL | O |
| SEXTA | EL LÍMITE DE LA BASE DE LA DEDUCCIÓN POR DONATIVOS AL QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 20.2 DE LA LEY 49/2002 SE HA DE CALCULAR SOBRE LA BASE IMPONIBLE PREVIA | |

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 reclamaciones económico-administrativa dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente al mismo y, en particular:

1. Ingresos por aportaciones (Punto verde) de los Sistemas integrados de gestión (SIG). Anticipos por prestación de servicios: Registro contable. Motivación. Informes de auditoria. Consulta vinculante. Teoría de los actos propios. Periodos 2011, 2013, 2014, 2015 y 2016. Cuestión esta que se abordará en los Fundamentos de Derecho Tercero a Octavo .
2. Deducción por donativos del artículo 20.2 de la Ley 49/2002: Determinación de la base sobre la que debe calcularse el límite para la deducción por donativos del artículo 20.2 de la Ley 49/2002: solicitud de rectificación de la autoliquidación del periodo 2016. Cuestión esta que se abordara en el Fundamento de Derecho Noveno.

Tercero.

Procede en primer lugar pronunciarse sobre la cuestión de fondo relativa al **ajuste extracontable** de la Base imponible de los periodos 2011 en el que se declaran Bases imponibles negativas improcedentes según el Acuerdo de liquidación compensadas en los ejercidos objeto de comprobación, y **ajuste extracontable** de la Base imponible de los periodos 2013, 2014, 2015 y 2016, referido en todos los periodos a los **Ingresos por aportaciones (Punto Verde)** obtenidos por la Entidad y **objeto de periodificación contable**, siendo excluidos de forma improcedente según el Acuerdo de liquidación del resultado contable del periodo mediante cargo a la cuenta nº 701200 "**Punto Verde**" con abono a una cuenta de pasivo nº 18100 "*Periodificaciones a largo plazo.*"

En primer lugar ha de señalarse que respecto del **periodo de 2011** no constan en el escrito de alegaciones al TEAC, como tampoco consta en el escrito de alegaciones al Acta de disconformidad, alegación especifica alguna de este periodo salvo la discrepancia manifestada por la Entidad respecto al motivo de ajuste ya citado del mismo, idéntico al de los demás periodos en comprobación .

Cuarto.

En primer lugar aduce la Entidad falta de motivación del acto de liquidación en relación exclusivamente con el ajuste extracontable de la Base imponible de los periodos 2011, 2013, 2014, 2015 y 2016, relativo a los Ingresos por aportaciones (Punto Verde) obtenidos por la Entidad y objeto de periodificación contable, siendo excluidos de forma improcedente según el Acuerdo de liquidación del resultado contable del periodo mediante cargo a la cuenta nº 701200 "**Punto Verde**" con abono a una cuenta de pasivo nº 18100 "*Periodificaciones a largo plazo* ", solicitando la declaración de nulidad de pleno de derecho con invocación de Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 2012 (recurso número 21/2009) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (recurso de casación 3175/2016), referidas estas a la necesaria motivación, sin emplear fórmulas estereotipadas,

tanto en el acta como en el Acuerdo de liquidación, de las dilaciones imputadas a los obligados tributarios en la ampliación de duración de plazo de procedimiento inspector, supuesto distinto al ahora cuestionado .

A juicio del alegante

<<Por lo tanto, en la medida en que, como ha sido expuesto, el Acuerdo de liquidación impugnado adolece de una falta de motivación sustancial, en la medida en que (i) no cuenta con soporte jurisprudencial ni legal alguno, basándose simplemente en la opinión de la Inspección al respecto (que, como hemos anticipado, es contradictoria con la alcanzada por la DGT, el ICAC, la Delegación Especial de Madrid de la AEAT y todos los auditores) y (ii) el ajuste practicado se basa en la premisa de que los ingresos accesorios/complementarios obtenidos por XZ han sido periodificados, cuando, como consta acreditado en el expediente, no lo han sido y han sido tenidos en cuenta para la determinación del resultado contable y la base imponible del IS de XZ de los ejercicios comprobados." (página 85)

"La Inspección reconoce que nos encontramos ante una cuestión meramente contable, pero no hace uso de las facultades contenidas en el texto refundido de la Ley del IS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS") -aplicable a los ejercicios 2013 y 2014- y (ii) los artículos 120 y 131 (en relación con el artículo 10.3) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS ("LIS") -aplicable a los ejercicios 2015 y 2016- para corregir la contabilidad de mi representada (no menciona que esté acudiendo a los mismos para motivar su regularización). Tampoco se cita ningún precepto de los mencionados textos legales que le permitan efectuar una corrección a la base imponible del IS ni las disposiciones del Plan General Contable que entienda vulneradas. Por tanto, se ha de concluir que el Acuerdo de liquidación impugnado adolece de una manifiesta falta de motivación y carece de cualquier soporte normativo, doctrinal o jurisprudencial. Esto es, la Inspección ajusta la base imponible de mi representada sin citar, en ningún párrafo del Acuerdo de liquidación, la normativa que está aplicando para ello -de hecho, reconoce en varias ocasiones que no resulta aplicable ninguna regla fiscal especial para la determinación de la base imponible del Impuesto, sino que aplica la norma contable (sin efectuar tampoco un análisis de la norma contable infringida)>>(Página 17)

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 34-1-l y m) de la LGT) tras formalizarse, previo tramite 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, un Acta de disconformidad acompañada del preceptivo informe ampliatorio con el contenido exigido por el artículos 153-c) a g) LGT y artículo 176-1.c y artículo 188.2 del RGAT, frente a la cual la Entidad formuló las alegaciones que estimó necesarias, en las cuales, por cierto, no incluía una alegación específica de falta de motivación como acontece ahora, alegaciones que han sido valoradas en el acto de liquidación dictado, dando con ello cumplimiento a lo preceptuado en los artículos 103-3 y 157-5 de la LGT y artículo 188-3 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.

.....>>

A ello ha de añadirse que tal y como consta en el expediente (página 8 del Informe complementario del Acta), con carácter previo al inicio del procedimiento inspector se formuló a la Entidad **requerimiento de información** con trascendencia tributaria, necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los órganos de Inspección: al amparo de los artículos 93 y 94 de la LGT, requiriendo precisamente que *"justificara la deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de las dotaciones a la cuenta de pasivo "Periodificaciones" que minoran la cifra de negocios, especificando en qué norma legal y en qué artículos de la misma basaba dicha deducibilidad, así como la aportación, en su caso y si dispusiera de ella, de alguna autorización administrativa o documentación que justificara dicho proceder "*

Siendo el mismo contestado por escrito de la Entidad de fecha 26 de abril de 2018 con invocación de las normas contables (*"en escrupuloso cumplimiento de lo establecido en la Norma de Registro y Valoración nº. 14 del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007"*) y las mismas Consultas, unas Vinculantes y otras no, como se posteriormente se detalla, analizadas pormenorizadamente en el acto de liquidación, a fin de justificar conforme a lo solicitado el adecuado tratamiento contable y fiscal:

<<Desde el punto de vista fiscal, debe señalarse que no existe ninguna especialidad en la normativa del Impuesto sobre Sociedades referente a los SIG, a la actividad que desarrollan o al tratamiento fiscal derivado de los ingresos y gastos que reciben por su actividad financiación de la recogida selectiva de residuos. Por lo tanto, en términos generales, de acuerdo con lo señalado en el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible de la Compañía se corresponde, en lo que a esto se refiere, con su resultado contable>> .

Asimismo el Escrito de alegaciones formulado ante este Tribunal 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 17 de diciembre 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 Cuarto 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 por razón de los ingresos por aportaciones periodificadas ("ingresos punto verde") no integrados en esta por la Entidad, no de los "ingresos accesorios/complementarios" como erróneamente pretende hacer creer la Entidad, ello sin perjuicio de la incidencia de estos últimos en el cálculo del importe de los ingresos por aportaciones periodificadas ("ingresos punto verde") en relación con los gastos con los que se correlacionan, lo que es cuestión distinta, y anticipamos ya el concreto objeto de controversia, y los argumentos por los que entiende que las Consultas unas vinculantes (en una de las cuales se cita la Consulta del ICAC) y otras no vinculantes invocadas por la Entidad no amparan su actuar, ni la Entidad ha acreditado la existencia de un acto previo y expreso que ampare su pretensión.

Baste recordar al efecto lo manifestado por la Entidad en el escrito de alegaciones al Acta:

<<PREVIA.- DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE LA CONTROVERSIA

Con el fin de centrar adecuadamente la cuestión que se discute, considera su representada necesario comenzar realizando una breve delimitación de la controversia que nos ocupa.

La discusión que da origen a la regularización propuesta por la Inspección actuaría se refiere al tratamiento contable y fiscal de las cuentas de periodificaciones a corto y a largo plazo en las cuales XZ registra contablemente el exceso de aportaciones que realizan las entidades adheridas al Sistema Integrado de Gestión (en adelante, "SIG") en un periodo para sufragar el sobrecoste de la recogida selectiva, a los efectos de alcanzar la adecuada correlación de los ingresos y los gastos del SIG para lograr el equilibrio financiero de su actividad, que por previsión legal establecida en el artículo 8 de la Ley de Envases y Residuos de Envases, no tiene finalidad lucrativa. La Ley dice que el SIG "deberá tener personalidad jurídica propia y constituirse sin ánimo de lucro", como repetiremos numerosas veces a lo largo de este escrito para compensar que esta mención no se haya incluido en la Propuesta de Acta ni en el Informe Ampliatorio, para que a fuerza de insistir en ello quede claro en la controversia>>

Si algún déficit de motivación se puede achacar al acto de liquidación dictado, vistos los contundentes términos en que se pronuncia ("No existe norma alguna que justifique la operativa de la entidad, que pretende no tributar y tener un resultado nulo, con independencia de los importantes ingresos accesorios que se obtienen anualmente.") y que tendremos ocasión de analizar, es el relativo a la calificación de la conducta de la Entidad a efectos sancionadores contenida en el Acta, en cumplimiento de lo exigido por el artículo 153.g) ("La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias") al entender, sin mayor razonamiento, no concurrente "el requisito de culpabilidad." y respecto a la cual ningún pronunciamiento expreso consta en el Acto de liquidación.

Quinto.

El obligado tributario reitera que el tratamiento contable como anticipo de los ingresos por aportaciones de las Entidades adheridas al SIG periodificados ("ingresos punto verde") no integrados en el resultado contable de la Entidad es el correcto porque así ha sido refrendado por el auditor de la compañía y los de otras SIG . Aduciendo que lo motivado por el Acto de liquidación en contestación a su alegación "carece de apoyo legal, jurisprudencial y doctrinal alguno y no deja de ser una mera opinión de la Inspección"

<<FDCuarto. - Periodificación de ingresos 4.4. Alegaciones formuladas por el obligado tributario y contestación de esta Oficina Técnica. 2ª) Interpretación de las consultas tributarias. "Por último, debe señalarse que esta Oficina Técnica considera correcto, fundado, y acorde con las consultas citadas el criterio inspector. El que otros SIG actúen de igual u otra forma y el que los auditores de la entidad no hayan cuestionado su criterio, no impide a la Administración tributaria en el seno de un procedimiento de comprobación determinar la correcta tributación de la entidad comprobada>>. (pagina 36)

En lo que respecta al valor probatorio de los informes de auditoria 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. nº. 196/2016), 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 Auditoria, la auditoria 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 auditoria 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 auditoria 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 auditoria de cuentas anuales al que la Ley de Auditoria 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 auditoria 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, informa de los ejercidos abiertos a inspección de los "pasivos adicionales" que puedan surgir a consecuencia de la misma, pues "Los beneficios de la Sociedad, determinados conforme a la legislación fiscal", están sujetos a un gravamen aunque se diga de ellos "que no afectaran significativamente a las cuentas anuales".

<<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>>.

Como posteriormente se detalla, la conducta seguida por la Entidad ha consistido en formular consulta tributaria a la DGT sobre la cuestión controvertida (calificación y cuantificación como anticipo y consiguiente imputación temporal de los ingresos por aportaciones de las Entidades adheridas al SIG -"ingresos punto verde"-, ingresos por servicios por sufragar costes de recogida selectiva de residuos devengados), presentando las declaraciones de IS sin aplicar el criterio manifestado por la DGT en la contestación dirigida a la Entidad y reiterado en otras Consultas a otras SIG cuyo conocimiento no es discutido precisamente por ser invocadas por la propia Entidad, que "interpreta" de forma indebida, realmente no sigue el criterio expresado en las mismas.

De ello se deriva, a juicio de este Tribunal, la existencia de una contingencia fiscal evidente que debió ser objeto de la correspondiente mención expresa en las cuentas anuales y, en particular, en la Memoria de la Entidad.

En este sentido, 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, dictada para "establecer los criterios para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios siguiendo la nueva metodología, mediante el desarrollo de la NRV 13.ª del PGC y, al mismo tiempo, recoger y aclarar los criterios incluidos en las consultas sobre esta materia publicadas en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» (BOICAC)", señala en su Exposición de motivos :

El artículo 18 se ocupa de las provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.

_De acuerdo con lo establecido en la NRV 15ª. Provisiones y contingencias del PGC, con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan, la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

A tal efecto cabría aclarar que en ningún caso resultará aceptable justificar la ausencia de registro de una obligación por la eventualidad de que se produzca o no una comprobación administrativa, ni tampoco calificar la obligación como remota cuando surja una discrepancia como consecuencia de la citada comprobación o inspección, o a raíz de los criterios mantenidos por las Administraciones Públicas o por los Tribunales de Justicia sobre hechos de similar naturaleza a los que se refiere la obligación.

De forma que, señalado lo anterior, estima este Tribunal que los Informes de auditoría 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 (rec. 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 auditorías e inspección no son conocidos, y ha quedado acreditado en el proceso la corrección de las conclusiones tributarias obtenidas por la Inspección.>>

No es baladí destacar que, 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 no cuestiona que los ingresos por aportaciones de las Entidades adheridas al SIG ("ingresos punto verde") obtenidos en un periodo puedan ser objeto de periodificación contable por sufragar costes de recogida selectiva de residuos de otro periodo posterior y ser anticipos, en los términos del ICAC .

La cuestión controvertida es, precisamente, que esos ingresos por aportaciones de las Entidades adheridas al SIG ("ingresos punto verde") obtenidos en los periodos objeto de comprobación no son anticipos por sufragar los costes de recogida selectiva de residuos pero producidos en el mismo periodo.

En este sentido, en esta concreta alegación, alude la Entidad de forma indistinta a conceptos no equivalentes.

Así se manifiesta:

<<...debiendo periodificarse el exceso de las aportaciones de las entidades adheridas que excedan en un periodo determinado el sobrecoste de la recogida selectiva del periodo.

Los ingresos derivados de las aportaciones de las entidades adheridas deben unirse y ligarse necesariamente a los gastos destinados a sufragar el coste de la recogida selectiva, debiendo considerarse, únicamente, como ingresos del periodo, aquellos que cubran precisamente el importe de dichos gastos (una vez minorados en el importe de los ingresos accesorios/complementarios)>>.

Resulta evidente que, a efectos de esa periodificación y correcta imputación temporal de los Ingresos y los gastos y su cálculo, no son indiferentes los parámetros de la comparación: Ingresos por aportaciones (punto verde) con los costes de la recogida selectiva del periodo, criterio que es el seguido por la Inspección y la DGT en las consultas posteriormente analizadas, que Ingresos por aportaciones (punto verde) con los costes de la recogida selectiva del periodo, pero minorados estos en los demás ingresos obtenidos por la Entidad, criterio que es el defendido por la Entidad (la "tesis de la Entidad").

Sexto.

Conforme consta en el expediente los hechos del son los siguientes

La entidad **XZ SA**, en los ejercicios 2011, 2013, 2014, 2015, objeto de comprobación, ha contabilizado mediante cargo a la cuenta nº 701200 "Punto Verde" con abono a una cuenta de pasivo nº 18100 "Periodificaciones a largo plazo" una periodificación de Ingresos obtenidos por aportaciones (tarifas Punto Verde), minorando en el mismo importe la Cifra de negocios y no integrando los mismos ni el resultado contable declarado ni en la base imponible declarada, al no haber realizado por este motivo ningún ajuste extracontable. En el periodo de 2016 ha contabilizado, mediante cargo a la cuenta de pasivo nº 18100 "Periodificaciones a largo plazo", con abono a la cuenta nº 701200 "Punto Verde" parte de los ingresos periodificados en ejercicios anteriores.

La entidad **XZ SA** considera correcto tal registro contable y consiguiente declaración de IS presentada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 11/1997, por ser una sociedad gestora de Sistemas Integrados de Gestión (SIG), que debe constituirse como entidad sin ánimo de lucro (artículo 8) y de acuerdo con la contestación dada por la DGT a sendas Consultas por ella formuladas (consulta 1130-98, de 22 de junio de 1998, y consulta 1414-98, de 3 de agosto de 1998), así como a otras 3 Consultas vinculantes o no formuladas por otras Entidades, e Informe del ICAC citado en una de estas .

La inspección considera improcedente tal periodificación por tratarse de Ingresos devengados contable y fiscalmente en los correspondientes periodos, y ello de acuerdo con las mismas Contestaciones de la DGT e Informe del ICAC citado en una de estas.

El acto de liquidación dando respuesta motivada a las alegaciones que formuló la Entidad en su Escrito de alegaciones al acta de fecha 20 de junio de 2019, resuelve lo siguiente:

<<Cuarto. - Periodificación de ingresos.

Con el fin de analizar el ajuste propuesto por la Inspección que afecta a la periodificación de ingresos efectuada por el obligado tributario, se abordarán, a continuación, las siguientes cuestiones:

- Antecedentes y controversia suscitada.
- Normativa, consultas tributarias e interpretación de las mismas.
- Cálculos efectuados por el obligado tributario
- Alegaciones formuladas por el obligado tributario y contestación de esta Oficina Técnica.

4.1. Antecedentes y controversia suscitada.

*La controversia que se ha planteado en las actuaciones de comprobación se refiere al tratamiento contable y fiscal de las cuentas de periodificaciones en las cuales **XZ** registra contablemente el exceso de aportaciones que realizan las entidades adheridas al Sistema Integrado de Gestión (en adelante, "SIG"), para lograr el equilibrio financiero de su actividad. Se periodifica parte de los ingresos, acumulándolos en una cuenta de pasivo.*

La entidad insiste en que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 8 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, no tiene finalidad lucrativa y, por tanto, su resultado contable y fiscal ha de ser obligatoriamente cero.

La Inspección y esta Oficina Técnica entienden que la ausencia de ánimo de lucro en ningún caso implica la necesidad de que el resultado de la entidad deba ser nulo.

La entidad se financia con los llamados ingresos por punto verde por los envases recogidos de las entidades adheridas y con otros ingresos accesorios a su actividad (por ejemplo, ingresos financieros o ventas de materiales). Al entender que no puede tener un beneficio contable, como describe la propia entidad, en cada ejercicio realiza una periodificación de ingresos, en una cuenta de pasivo, cuando el sumatorio de aportaciones recibidas de las entidades adheridas (ingresos "Punto Verde") más los demás ingresos accesorios exceden del total de los gastos del periodo.

En definitiva, la entidad entiende que los ingresos accesorios también han de tenerse en cuenta para el cálculo del equilibrio financiero. Es decir, el cálculo de la periodificación de las aportaciones por punto verde que realizan las entidades adheridas al SIG, para lograr el equilibrio financiero, se hace como diferencia entre los gastos

de su actividad y la totalidad de ingresos, por punto verde y accesorios. A su juicio, si finalmente todos los ingresos accesorios (subvenciones, venta de materiales y financieros) y las aportaciones efectuadas por las entidades adheridas excedan del importe de los gastos de la actividad, el exceso debe periodificarse.

Mientras que la Inspección entiende que no debe existir periodificación alguna si los ingresos de las entidades adheridas por punto verde no cubren los costes, como sucede en todos los ejercicios comprobados. Es decir, el resto de los ingresos accesorios no deben ser objeto de periodificación.

Esta Oficina Técnica considera que esta "periodificación", o los llamados "ingresos de ejercicios posteriores" a que se refieren las consultas tributarias, debe ceñirse a los excesos de las aportaciones de los envasadores, "ingresos por punto verde", sobre los gastos de la entidad.

En definitiva, la controversia es más sencilla de lo que parece y se circunscribe a determinar cuándo los ingresos por punto verde deben periodificarse para conseguir el equilibrio financiero. A juicio de la Inspección, solo cuando estos ingresos por punto verde y propios del sistema superen los gastos y, a juicio del obligado, cuando la totalidad de los ingresos excedan los gastos, aun cuando esta circunstancia no se dé en los ingresos por punto verde.

Como veremos, el obligado fundamenta sus alegaciones en la ausencia de ánimo de lucro, lo que, a su modo de ver, implica que el resultado deba ser nulo por imperativo legal. Y entiende que las consultas de la DGT y el ICAC respaldan su criterio. Sin embargo, la Inspección y esta Oficina Técnica entienden que, precisamente, estas consultas y el ICAC respaldan la regularización.

4.2 Normativa, consultas tributarias e interpretación de las mismas.

El obligado tiene las especialidades propias que le confiere su normativa específica de aplicación.

XZ es una sociedad anónima sin fines lucrativos creada al amparo de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases (en adelante, LERE), ya citada.

En sus alegaciones desarrolla el obligado su objeto y funcionamiento. Y señala que por Ley no puede tener beneficios.

El artículo 8 de la LERE, al que alude y transcribe el obligado en sus alegaciones, señala:

"Artículo 8. Autorización.

1. La autorización de los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados contendrá, al menos, las siguientes determinaciones, que deberán haber sido puestas de manifiesto por los agentes económicos en su solicitud de autorización:

Identificación y domicilio de la entidad, que deberá tener personalidad jurídica propia y constituirse sin ánimo de lucro, a la que se le asigne la gestión del sistema; [...;]".

En cuanto a la naturaleza de los SIG, señala el artículo 7 de la LERE:

"Artículo 7.º Naturaleza.

1. Los agentes económicos indicados en el apartado 1 del artículo 6.º podrán eximirse de las obligaciones reguladas en dicho artículo, cuando participen en un sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados derivados de los productos por ellos comercializados.

Estos sistemas integrados de gestión garantizarán, en su ámbito de aplicación, el cumplimiento de los objetivos de reciclado y valorización, en los porcentajes y plazos establecidos en el artículo 5.º.

2. Los sistemas integrados de gestión tendrán como finalidad la recogida periódica de envases usados y residuos de envases, en el domicilio del consumidor o en sus proximidades, se constituirán en virtud de acuerdos adoptados entre los agentes económicos que operen en los sectores interesados, con excepción de los consumidores y usuarios y de las Administraciones públicas, y deberán ser autorizados por el órgano competente de cada una de las Comunidades Autónomas en los que se implanten territorialmente, previa audiencia de los consumidores y usuarios.(...;)"

Por su parte, el artículo 10, en cuanto a su financiación, señala:

"Artículo 10. Financiación.

1. Los sistemas integrados de gestión se financiarán mediante la aportación por los envasadores de una cantidad por cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado nacional, acordada, en función de los diferentes tipos de envases, por la entidad a la que se le asigne la gestión del sistema, con los agentes económicos participantes en el mismo.

El abono de esta cantidad, idéntica en todo el ámbito territorial del sistema integrado de gestión de que se trate, dará derecho a la utilización del símbolo del sistema integrado.

2. Los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados financiarán la diferencia de coste entre el sistema ordinario de recogida, transporte y tratamiento de los residuos y desechos sólidos urbanos en vertedero controlado, establecido en la Ley 42/1975, de 19 de noviembre, y el sistema de gestión regulado en la presente sección, incluyendo entre los costes originados por este último, el importe de la amortización y de la carga financiera de la inversión que sea necesario realizar en material móvil y en infraestructuras.

A estos efectos, los sistemas integrados de gestión deberán compensar a las Entidades locales que participen en ellos por los costes adicionales que, en cada caso, tengan efectivamente que soportar de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, en los términos establecidos en el correspondiente convenio de colaboración.

Cuando sean las Comunidades Autónomas las que realicen las actuaciones indicadas en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 9.º, serán dichas Administraciones las que deberán ser compensadas en los términos indicados en este apartado. (...)"

En el artículo 25 de los Estatutos de XZ consta que la Compañía se ha constituido como una entidad sin fines lucrativos:

"Artículo 25.

En consideración a su objeto vinculado al cumplimiento de las normas legislativas sobre envases y residuos de envases, la Sociedad no tendrá fines lucrativos".

Pues bien, no existe en la normativa que la regula otra especialidad. En ninguna norma se regula que el resultado de los SIG deba ser nulo, como pretende el obligado.

Defiende la entidad en sus alegaciones, en que, de acuerdo con la previsión legal establecida en el artículo 8 de la Ley de Envases y Residuos de Envases, no tiene finalidad lucrativa, cuestión que no es discutida por esta Oficina Técnica.

Además, insiste el obligado en su escrito de alegaciones en que carece de ánimo de lucro por imperativo legal, aunque no se haya acogido al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002. Insiste, tributa por el régimen general del IS. Todas estas cuestiones no son discutidas por la Inspección ni por esta Oficina Técnica.

No se duda del objeto social, ni del carácter no lucrativo de la entidad, ni de su tributación por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. La controversia radica en la forma en que el obligado difiere parte de sus ingresos en una cuenta de pasivo, cuantificando un resultado nulo.

La entidad presentó una consulta ante la Dirección General de Tributos, en la que expuso los siguientes hechos:

"La entidad se ha constituido en cumplimiento de las previsiones de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, y tiene por objeto social el diseño y realización de sistemas encaminados a la recogida selectiva y recuperación de envases y embalajes. Debido a su función y objeto social desde el punto de vista económico persigue lograr un equilibrio entre los ingresos obtenidos en cada período impositivo y los gastos correspondientes al mismo. Constituyen ingresos de su actividad las aportaciones que realizan las entidades partícipes cuya cuantía está determinada por cada envase de producto puesto por primera vez en el mercado con el distintivo del punto verde. A estos efectos la entidad pretende dotar una provisión para equilibrar el resultado del ejercicio y hacer frente a las obligaciones futuras."

Y planteó la siguiente cuestión:

"Si la provisión para equilibrar el resultado del ejercicio tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.2.a) o en el artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades"

Con fecha 22 de junio de 1998, la Dirección General de Tributos contestó en consulta vinculante nº 1130-98 que:

"De las previsiones establecidas en la Ley 11/1997, de 24 de abril, se desprende que las funciones de la entidad consultante deben determinar un equilibrio entre ingresos y gastos.

En este los ingresos derivados de las aportaciones de los socios, en cuanto correlacionados con los gastos, deben imputarse temporalmente siguiendo la regla prevista en el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Por consiguiente, en la medida en que las aportaciones de los socios deban registrarse contablemente como ingresos de acuerdo con el principio de correlación anteriormente mencionado, dicha imputación contable a la cuenta pérdidas y ganancias tendrá eficacia fiscal por aplicación de lo previsto en el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, antes mencionado.

Por el contrario, la dotación a la provisión, a través de la cual la entidad pretende equilibrar el resultado del ejercicio, no tendrá la consideración de fiscalmente deducible, porque el apartado 1 del artículo 13 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre establece que no serán deducibles entre otras las provisiones para gastos o deudas meramente probables, sin que sea aplicable la excepción prevista en la letra a) del apartado 2 del artículo 13, porque en el caso presente, no estamos ante una responsabilidad, indemnización o pago pendiente de los contemplados en el citado precepto.

De acuerdo con lo expuesto, se entiende que la adecuación de los ingresos y gastos, en lo concerniente a su imputación temporal, a las funciones que la entidad consultante debe cumplir por aplicación de la Ley 11/1997, de 24 de abril, ha de realizarse por aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos previsto en el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 43/1995, determinándose así el equilibrio entre unos y otros, debiendo considerarse, además, que la imputación contable del ingreso a la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior a aquel en que proceda por aplicación del principio del devengo y del de correlación de ingresos y gastos estará sujeta a lo previsto en el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 19, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

En esta consulta, por tanto, la DGT no admite la deducibilidad de la provisión que se hubiera creado para dejar el resultado del ejercicio a cero. Sí se admite, lógicamente, la periodificación de ingresos que se devenguen en un período posterior a aquel en que se perciban, siempre que no se hubieran contabilizado de tal forma en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Con posterioridad y como aclaración a la consulta anterior, la entidad planteó la siguiente cuestión ante la DGT:

"Si se consideran ingresos devengados en el ejercicio únicamente las aportaciones realizadas por los envasadores necesarias para cubrir los gastos incurridos no compensados con ingresos de otra naturaleza, de forma que se alcance el equilibrio financiero, así como si las aportaciones de los envasadores imputadas a la cuenta de resultados con anterioridad a la fecha de devengo, y que supongan que la sociedad reconoce como beneficios, estarán sujetos a tributación por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio en que se imputen."

La Dirección General de Tributos contesta, también, en consulta vinculante nº 1414-98, de 3 de agosto de 1998:

"De las previsiones establecidas en la Ley 11/1997, de 24 de abril, se desprende que las funciones de la entidad consultante deben determinar un equilibrio entre ingresos y gastos.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que los ingresos y los gastos se imputaran al período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la correlación real de bienes y servicios que los mismos representen, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Asimismo, el apartado 3 del mismo precepto legal establece que los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias 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 la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta 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.

De acuerdo con los preceptos anteriores, la entidad consultante deberá computar como ingresos en cada período impositivo los devengados en los mismos, los cuales se corresponden con los ingresos financieros, subvenciones, ventas de residuos y otros ingresos de distinta naturaleza devengados en cada uno de ellos, así como las aportaciones de los socios que estén correlacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores.

Ahora bien, si tales excesos se integrasen en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior a aquel en que procedería por aplicación del principio del devengo y del de correlación de ingresos y gastos, dichos excesos se integrarían en la base imponible de la entidad consultante de acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 19 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre."

Pues bien, debe destacarse que la consulta se refiere a las aportaciones de los "socios" y señala que los excesos de aportaciones de los socios sobre los gastos del ejercicio que estén correlacionados con las mismas - que entendemos son todos dada la actividad del obligado tributario-, se periodificarán.

Es decir, a juicio de esta Oficina Técnica, la contestación separa los distintos tipos de ingresos de la entidad y al referirse a las aportaciones de los socios las separa de los demás ingresos con la expresión "así como...". Y lo que señala la DGT que tendrá la consideración de ingresos de ejercicios posteriores y se podría periodificar es el

exceso de las aportaciones de los socios sobre los gastos de la entidad para cumplir sus fines de reciclaje, no el exceso de todos los ingresos de la entidad sobre los gastos.

La citada consulta menciona que "las funciones de la entidad consultante deben determinar un equilibrio entre ingresos y gastos". A nuestro juicio, debido a este pretendido equilibrio, tiene sentido que los SIG periodifiquen sus ingresos por punto verde cuando los mismos exceden de los gastos de un ejercicio y, de esta forma, con ese excedente equilibrar unos mayores gastos en ejercicios siguientes. Pues bien, este equilibrio se relaciona con las funciones propias de los SIG, que determinan unos ingresos por punto verde, pero este equilibrio nada tiene que ver con los ingresos accesorios a esta actividad. Si los SIG obtienen ingresos financieros o ingresos por ventas de materiales, estos ingresos deben integrarse en la base imponible, sin ninguna especialidad, en la medida que exista renta, es decir, si exceden de los gastos. No existe norma alguna que justifique la operativa de la entidad, que pretende no tributar y tener un resultado nulo, con independencia de los importantes ingresos accesorios que se obtienen anualmente.

En definitiva, como ya se ha señalado, lo que hace la entidad es calcular la periodificación de ingresos sobre el exceso del total de sus ingresos sobre sus gastos, dejando el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias a cero. Es decir, la entidad no integra como ingresos los ingresos financieros, las subvenciones, las ventas de materiales y otros ingresos lo que llevaría a periodificar exclusivamente los excesos de los ingresos por aportaciones de los socios sobre sus gastos, tal y como establecen las consultas de la DGT, sino que periodifica todos sus ingresos en la medida en que excedan de sus gastos, no tributando de forma efectiva por el Impuesto sobre Sociedades.

En definitiva, según el obligado, la interpretación de esta consulta implica que únicamente debe integrar en la base imponible del IS los ingresos correspondientes a las aportaciones efectuadas por los miembros del SIG una vez tenidos en cuenta los gastos incurridos y todos los ingresos de otra naturaleza para que el resultado contable de la Compañía sea siempre cero.

Planteada la misma cuestión por otra entidad similar constituida en 2002, la Dirección General de Tributos reitera esta última respuesta en consulta vinculante nº 1211-04, de 12 de mayo de 2004. Y en el mismo sentido se pronuncia en consulta vinculante nº 2445-06, de 4 de diciembre de 2006, las cuales cita el obligado en sus alegaciones. Así, la consulta vinculante nº 2445-06 señala de forma similar:

"De acuerdo con los preceptos anteriores, la entidad consultante deberá computar como ingresos de cada período impositivo los devengados en los mismos, los cuales podrán consistir en ingresos financieros, subvenciones, ventas de residuos u otros de distinta naturaleza devengados en cada período, así como las aportaciones de los socios que estén correlacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores.

Ahora bien, si tales excesos se integrasen en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior a aquél en que procediese su imputación por aplicación del principio del devengo y del de correlación de ingresos y gastos, dichos excesos se integrarán en la base imponible de la entidad consultante en los términos previstos en el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 19 TRLIS previamente transcrito."

También alude el obligado a la consulta V1670-12, de 31 de julio, que señala:

"De acuerdo con los preceptos anteriores, la entidad consultante deberá computar como ingresos de cada período impositivo los devengados en los mismos, los cuales podrán consistir en ingresos financieros, subvenciones, ventas de residuos u otros de distinta naturaleza devengados en cada período, así como las aportaciones de los socios devengadas en el período impositivo.

En caso de que existan aportaciones de los socios que se integren en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior a aquél en que procediese su imputación por aplicación del principio del devengo y del de correlación de ingresos y gastos, dichos excesos se integrarán en la base imponible de la entidad consultante en los términos previstos en el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 19 TRLIS previamente transcrito."

Debe desatacarse que cuando esta consulta alude a la posibilidad de que un ingreso se integre en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período anterior al de devengo, se refiere a las aportaciones de los socios, y no al resto de ingresos.

Y, por último, se refiere a la consulta V0127-09, de 22 de enero, que tras recoger una consulta del ICAC, señala:

"Por lo tanto, de acuerdo con el informe del ICAC, las aportaciones de los fabricantes de aceite a la consultante tienen la calificación contable de anticipo, registrándose en el momento de su realización con abono a la correspondiente cuenta de pasivo; de manera que cuando proceda reconocer el ingreso por el servicio prestado, en los términos señalados en el informe, se cancelará el anticipo previamente registrado en abono a la partida de

ingresos que refleje el prestación del servicio, de conformidad con la norma de registro y valoración nº 14ª del Plan General de Contabilidad." (...)

"De acuerdo con el artículo 19 del TRLIS, la sociedad consultante deberá computar como ingresos en cada período impositivo los devengados en los mismos, los cuales se corresponderán, entre otros, con los ingresos por prestaciones de servicios; consiguientemente, las aportaciones de los fabricantes de aceite no constituyen ingreso fiscal para la sociedad consultante sino que tienen la calificación de anticipo en los mismos términos que a efectos contables."

De nuevo, debe destacar esta Oficina Técnica que esta consulta y el ICAC aluden, en cuanto a la existencia de un posible anticipo, a las aportaciones de los fabricantes y no a otro tipo de ingresos.

En definitiva, como señala el obligado, la contestación a la consulta formulada por XZ y su posterior aclaración, así como las planteadas por otros SIG, contienen el mismo criterio.

Y este criterio, a juicio de esta Oficina Técnica, es que sólo deben periodificarse contablemente los excesos de aportaciones efectuadas por las entidades adheridas sobre los gastos, a los efectos de lograr el equilibrio financiero en su actividad propia.

El que, tanto el obligado como otros SIG, estén siguiendo el mismo criterio, no convierte su interpretación de estas consultas en la correcta.

4.3. Cálculos efectuados por el obligado tributario.

Debemos, a continuación, exponer los ingresos/gastos y cálculos realizados por la entidad.

El importe neto de la cifra de negocios, tal y como se recoge en las memorias, es el siguiente (miles de euros):

| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|
| Ingresos Punto Verde | 405.509 | 411.237 | 424.746 | 434.802 |
| Ingresos cuotas adhesión | 215 | 161 | 254 | 207 |
| Ingresos venta materiales | 61.275 | 60.126 | 61.957 | 50.411 |
| Ingresos vidrio en XZ | 1.525 | 1.197 | 1.350 | 1.301 |
| Otros Ingresos | 368 | 126 | 46 | 83 |
| CIFRA DE NEGOCIOS | 468.892 | 472.847 | 488.353 | 486.804 |
| Aplicación / (Dotación) de "Periodificaciones a Cp" | (27.510) | (18.431) | (15.971) | 7.308 |
| Cifra de negocios en Balance | 441.382 | 454.416 | 472.382 | 494.112 |

Como se observa, la entidad, en sus memorias y en su modelo 200, incluye una cifra de negocios, una vez realizada la periodificación de ingresos. Como se recoge en las distintas memorias de la entidad, ésta ha minorado el importe total de la cifra de negocios en la cuantía en que ha dotado la cuenta de pasivo "Periodificaciones", de tal manera que deja el resultado de la cuenta de "Pérdidas y Ganancias", y el resultado del ejercicio en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, a cero. En definitiva, la entidad ha considerado como deducibles fiscalmente las aportaciones que anualmente hace a la cuenta de pasivo "Periodificaciones".

En consecuencia, del cuadro anterior, podemos distinguir dentro de los ingresos dos grupos y compararlos con los gastos (gastos que aparecen en las memorias y en la cuenta de PYG del modelo 200):

1. Ingresos por aportaciones de los socios (Ingresos por punto verde), que, a juicio de esta Oficina Técnica, pueden ser objeto de periodificación en la medida en que excedan de los gastos.

| Importes en miles euros | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--------------------------------|---------|---------|---------|---------|
| Total Ingresos por punto verde | 405.509 | 411.237 | 424.746 | 434.802 |
| Total Gastos | 450.067 | 460.105 | 475.022 | 495.646 |

Puede apreciarse que en ningún ejercicio de los comprobados los ingresos por aportaciones o ingresos por punto verde superan los gastos totales de la compañía destinados a cumplir su finalidad de reciclaje, por lo que carece de justificación su periodificación en una cuenta de pasivo.

Sin embargo, la operativa del obligado implica que primero se cubran gastos con los ingresos que no provengan de aportaciones de los miembros y, después, los gastos que aún queden por cubrir lo hagan con tales aportaciones. Cubiertos ya todos los gastos, el resto de aportaciones no los considera ingresos del período, las periodifica. Criterio contrario al sostenido por la Inspección y esta Oficina Técnica que entienden que son los ingresos por punto verde, los propios de su actividad concreta y regulada, los que deben lograr el llamado equilibrio financiero.

2. Otros ingresos, tales como ingresos financieros, ingresos por cuotas de adhesión, ingresos por venta de materiales, ingresos por venta de vidrio en plantas XZ y otros ingresos. A juicio de esta Oficina Técnica, tal y como establece la DGT, estos ingresos deben computarse en el ejercicio en que se devengan y no serán periodificables.

| Importes en miles euros | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---|--------|--------|--------|--------|
| Ingresos Financieros | 8.715 | 5.569 | 2.597 | 1.502 |
| Ingresos por cuotas de adhesión | 215 | 161 | 254 | 207 |
| Ingresos por venta de materiales | 61.275 | 60.126 | 61.957 | 50.411 |
| Ingresos por vidrio en plantas XZ | 1.525 | 1.197 | 1.350 | 1.301 |
| Otros ingresos | 368 | 126 | 46 | 83 |
| Total otros ingresos no periodificables | 72.098 | 67.179 | 66.204 | 53.504 |

Así pues, como en ninguno de los ejercicios en comprobación ha habido un exceso de aportaciones de los envasadores sobre los gastos de la entidad, las diferencias entre el total de ingresos y gastos de ésta, o sea los beneficios, deben formar parte de la base imponible de cada ejercicio, con independencia del destino que se dé a ese fondo constituido recogido en la cuenta de pasivo "Periodificaciones".

Como señala la Inspección, "no hay necesidad de dotar ningún fondo puesto que para hacer frente a los gastos derivados de los convenios de colaboración con entidades locales y autonómicas están las "tarifas Punto Verde", en todo caso habrá que ajustar dichas tarifas para poder efectivamente hacer frente a dichos gastos. Y así se señala en el epígrafe "Ingresos y Gastos": De acuerdo con el art. 10.1 de la Ley de Envases, las empresas envasadoras adheridas al SIG financian el sistema aportando unas cantidades por cada unidad de producto envasado puesto en el mercado (estas son conocidas como "tarifas Punto Verde") de tal forma que la recaudación obtenida se destina fundamentalmente a sufragar la recogida selectiva de los residuos de envases y su traslado a las plantas de separación y clasificación, de tal forma que las entidades gestoras del SIG dan soporte técnico a dichas administraciones y financian económicamente el sobrecoste que suponga la recogida selectiva respecto la recogida de residuos tradicional."

Las tarifas deberían ajustarse a efectos de cubrir los gastos derivados de la concreta y específica actividad que la ley encomienda a estas sociedades gestoras de los llamados Sistemas Integrados de Gestión. Si las tarifas cobradas fueran superiores a los gastos en este ejercicio, se periodificarán cobrando por tanto menos en el ejercicio siguiente; y si por el contrario las tarifas fueran inferiores, es obvio la necesidad de elevarlas en cuantía suficiente para la cobertura de los gastos aún pendientes y de los del propio período. Pero todo ello respecto, exclusivamente, a la actividad encomendada por la ley, no a otras actividades que generan otros ingresos no desplazables a voluntad del obligado tributario a futuros ejercicios".

4.4. Alegaciones formuladas por el obligado tributario y contestación de esta Oficina Técnica.

De las alegaciones del obligado, en parte ya contestadas, debe destacar esta Oficina Técnica las siguientes cuestiones:

1ª) Repercusión de la consideración de entidad sin ánimo de lucro.

Señala el obligado: "XZ y el resto de los SIG existentes en España se han constituido como entidades sin fines lucrativos por imperativo legal y no por su propia voluntad. (...). Por lo tanto, debemos insistir en que, por imperativo legal XZ no puede tener beneficios contables."

Pues bien, esta Oficina Técnica sostiene que una cosa es no tener ánimo de lucro, cuestión que no se discute, y otra cosa es pretender que el resultado contable de una entidad sin ánimo de lucro tenga que ser obligatoriamente cero y que, por tanto, no exista obligación de tributar, como pretende y declara el obligado. Las entidades sin ánimo de lucro pueden tener, como no puede ser de otra manera, resultado contable y, por lo tanto, base imponible. Pueden realizar actividades económicas y obtener rentas, rentas que precisamente destinan a sus

finés, y en ello radica la ausencia del ánimo de lucro. Y, efectivamente, existen regímenes fiscales especiales, que no resultan aplicables al obligado, que determinan la exención de determinadas rentas (artículo 9.2 y 3 del TRLIS y de la LIS). Es decir, los regímenes especiales de las entidades sin ánimo de lucro de la Ley 49/2002 o de las entidades parcialmente exentas, exoneran de tributación determinadas rentas, pero no determinan que su resultado contable y fiscal sea nulo, porque no lo es.

En definitiva, a pesar de la ausencia de lucro, las entidades de la Ley 49/2002 pueden obtener y obtienen rentas y, cumpliendo determinados requisitos, pueden quedar exoneradas determinadas rentas. Por otra parte, su norma sustantiva puede exigir que esas rentas se destinen a determinados fines específicos o a reservas. Pero su resultado contable no es cero. Del mismo modo, las entidades parcialmente exentas del artículo 9.3 de la LIS también tienen exentas determinadas rentas. Pero, evidentemente, obtienen rentas contables y fiscales. Y calculan su base imponible conforme al régimen general, aplicando determinadas reglas especiales.

De hecho, la exención para las entidades parcialmente exentas que contemplaba el artículo 121 del TRLIS y el actual 110 de la LIS no se extiende a todas sus rentas.

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de LIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:

"(...;)

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica. (...).

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. (...).

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos derivados de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él."

Por otra parte, estas entidades, desde el punto de vista contable, deben formular sus cuentas anuales individuales teniendo en cuenta lo establecido en el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, aprobado por la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En ningún momento se regula ajuste contable alguno para que su resultado sea cero.

Ahora bien, el obligado tributa por el régimen general del IS, lo que implica que sus rentas no están parcialmente exentas, como cualquier entidad sin ánimo de lucro que no esté al amparo de la Ley 49/2002, ni al amparo del régimen de las entidades parcialmente exentas. Sin embargo, el obligado, defiende que, por ser una entidad sin ánimo de lucro por imperativo legal, su resultado contable ha de ser nulo, cuestión totalmente equivocada.

Ni las entidades acogidas a la Ley 49/2002, ni las entidades parcialmente exentas, ni el obligado, ni otro SIG, han de tener, por el mero hecho de la ausencia de ánimo de lucro, un resultado contable igual a cero. Ninguna norma dispone tal circunstancia.

Y es en esta cuestión en la que, esta Oficina Técnica considera que yerra el obligado. La entidad solo tiene las especialidades que le confiere su normativa específica de aplicación. **XZ** es una sociedad anónima sin fines lucrativos creada al amparo de la citada LERE.

El artículo 8 de la LERE, al que alude y transcribe el obligado en sus alegaciones, señala:

"Artículo 8. Autorización.

1. La autorización de los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados contendrá, al menos, las siguientes determinaciones, que deberán haber sido puestas de manifiesto por los agentes económicos en su solicitud de autorización:

Identificación y domicilio de la entidad, que deberá tener personalidad jurídica propia y constituirse sin ánimo de lucro, a la que se le asigne la gestión del sistema; [...;]".

En sus alegaciones desarrolla el obligado su objeto y funcionamiento. El obligado entiende, basándose en este artículo únicamente, que "desde el punto de vista fiscal, **XZ** aplica el régimen general del IS, sin mayor especialidad que la derivada del hecho de que su resultado contable debe ser cero".

¿Dónde se dice que su resultado contable ha de ser cero? ¿Qué imperativo legal impide obtener beneficios? Es opinión de esta Oficina Técnica que la circunstancia de que sea una entidad sin ánimo de lucro no implica, como ya venimos señalando, que no pueda tener beneficios.

En definitiva, en sus extensas alegaciones, explica el obligado pormenorizadamente, su objeto y su funcionamiento. Incide en que no tiene ánimo de lucro. Pero, en modo alguno, ello justifica que su resultado contable deba ser nulo.

Como se ha indicado, la actividad del obligado se regula en la LERE, que, efectivamente, señala que no debe tener ánimo de lucro. Y en las consultas tributarias analizadas, se entiende que de dicha LERE se deduce que el obligado debe tener un equilibrio financiero para que el sistema funcione correctamente y se cumplan los objetivos que se marca la norma. Equilibrio que implica que se cobren unas tarifas por su actividad de reciclado que puedan cubrir sus costes. Hasta aquí todos de acuerdo. Pero lo que no se deduce de la norma es que el obligado pueda tener unos ingresos accesorios a su actividad propia y que estos ingresos tampoco tributen y que su resultado y su tributación global haya de ser nulo. En definitiva, la operativa del obligado tributario implica una eterna exención tributaria por sus ingresos, sin justificación material, ni legal, ni contable alguna.

*Señala también el obligado que "el hecho de que **XZ** sea una entidad sin fines lucrativos por imperativo legal (artículo 8 de la LERE), conlleva la obligación (legal y estatutaria) de no obtener resultados positivos, porque sus ingresos debe destinarlos íntegramente a lograr su finalidad social".*

Una vez más, insistimos: el que los ingresos de una entidad sin fines lucrativos deban de estar destinados por su normativa de regulación a determinados fines no significa que no obtenga rentas, que no tenga un resultado contable, ni que esas rentas no deban estar sujetas a tributación. El destino que deba darse a dichas rentas (al cumplimiento de su objeto social, a reservas, etc.) y que no pueda distribuirse como dividendos, nada tiene que ver con su resultado contable.

En definitiva, a juicio de esta Oficina Técnica, el escrito de alegaciones confunde la ausencia de ánimo de lucro con la posibilidad de obtener beneficios. Reiteramos, las entidades sin fines lucrativos pueden obtener y obtienen beneficios, precisamente, para destinarlos a su objeto social.

No se discute el ánimo de lucro de la entidad, sobre el que se extiende en sus alegaciones, sino la posible obtención, por parte de la misma de una renta o beneficio.

En efecto, no existe norma contable alguna, que obviamente tampoco cita el obligado, que determine que el resultado de estas entidades deba ser nulo. Ni que exista imposibilidad de obtener beneficios.

A lo anterior cabría añadir que existen unas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. El apartado I del preámbulo del Real Decreto 1491/2011 expone:

"(...): Las normas de adaptación que ahora se aprueban son aplicables con carácter general a las entidades sin fines lucrativos, si bien la obligatoriedad de las mismas vendrá impuesta por las disposiciones específicas que se dicten al efecto (...)"

Pues bien, aunque el propio obligado señala que aplica Norma de Registro y Valoración nº. 14 del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, debe apuntarse que, en modo alguno, contemplan esas normas de adaptación la necesidad de que el resultado contable sea nulo. Regulan las normas de elaboración de la cuenta de resultados, las normas en relación con el excedente del ejercicio, la posibilidad de que existe un impuesto sobre beneficios, una cifra de negocio, etc. En definitiva, ni siquiera estas normas contables contemplan que el resultado de las entidades sin fines lucrativos sea nulo, como no puede ser de otra manera.

*La única especialidad, como hemos señalado, en cuanto al régimen de **XZ**, como SIG, reside en la regulación contenida en el citado artículo 8. Además, señala su artículo 7, que los SIG tienen como finalidad la recogida periódica de envases y residuos de envases en el domicilio del consumidor o en sus proximidades, y garantizarán, en su ámbito de aplicación, el cumplimiento de los objetivos de reciclado y valorización en los porcentajes y plazos establecidos en el artículo 5 de la propia Ley 11/1997.*

Entiende el obligado que "el excedente de las cuotas de las empresas adheridas son ingresos que no se han devengado porque no se ha prestado el servicio con el que se corresponden, es decir, son ingresos ya cobrados pero cuya imputación en la cuenta de resultados debe efectuarse a medida en que se vaya generando el sobre coste de la recogida selectiva que sea preciso compensar en periodos siguientes."

Pues bien, esta Oficina Técnica considera que nada tienen que ver los ingresos accesorios, por venta de material, por ejemplo, con los ingresos y costes de la recogida de envases, actividad propia de esta entidad y que justifica su ausencia de ánimo de lucro y el equilibrio financiero pretendido. Efectivamente, lo que se puede periodificar son las cuotas de las entidades adheridas, si superan los gastos, pero abstrayéndose de los ingresos accesorios.

El criterio de la Inspección es que el equilibrio financiero viene referido a las aportaciones que realizan las entidades adheridas al SIG. Es decir, el posible excedente debe calcularse por diferencia entre los gastos y las

aportaciones por envase de las entidades adheridas. Y si existe ese exceso, periodificarlo. Pero los ingresos accesorios no deben tenerse en cuenta a efectos de la periodificación.

2ª) Interpretación de las consultas tributarias.

Al exponer las consultas existentes sobre la materia que se debate (véase el apartado 4.2. del presente fundamento de derecho), ya se ha desarrollado el criterio de la Inspección y del obligado.

Como señala la entidad, su régimen fiscal no contiene ninguna especialidad. No obstante, planteó una consulta a la DGT que fue atendida por medio de la contestación V1130-98, de 22 de junio de 1998. Con posterioridad, el obligado solicitó una aclaración del criterio de la DGT que tuvo lugar en la contestación V1414-98, de 22 de julio de 1998, en la que, como ya hemos transcrito, la DGT señala:

"De las previsiones establecidas, en la Ley 11/1957, de 24 de abril, se desprende que las funciones de la entidad consultante deben determinar un equilibrio entre ingresos y gastos.

[...:]

De acuerdo con los preceptos anteriores, la entidad consultante deberá computar como ingresos en cada período impositivo los devengados en los mismos, los cuales se corresponderán con los ingresos financieros, subvenciones, ventas de residuos y otros ingresos de distinta naturaleza devengados en cada uno de ellos, así como las aportaciones de los socios que estén correlacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores".

También se remite el obligado a otras consultas ya analizadas. Pues bien, la Inspección y esta Oficina Técnica no se están apartando del criterio de la DGT. Existe una diferente valoración del contenido de este criterio.

Para esta Oficina Técnica está claro que, como ya se ha desarrollado en los apartados anteriores, el equilibrio financiero de este tipo de entidades está relacionado con los ingresos y gastos propios de su actividad regulada y no con los ingresos y gastos adicionales o extraordinarios.

Cuando los ingresos por punto verde superan los gastos, es cuando, de acuerdo con el criterio de la DGT, "el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores".

En cambio, la interpretación que hace el obligado de las consultas implica que nunca se integre renta en la base imponible del IS, pues periodifica los ingresos correspondientes a las aportaciones efectuadas por los miembros del SIG una vez tenidos en cuenta los gastos incurridos y todos los ingresos de otra naturaleza, de forma que el resultado contable de la Compañía sea siempre cero.

Este criterio de la entidad, según el modo de ver de esta Oficina Técnica, no está justificado ni es defendible dentro del contexto de las entidades sin fines lucrativos, que tributan por las rentas derivadas de las actividades económicas ajenas a su objeto social.

Se refiere el obligado a la norma de valoración 14ª del PGC y al criterio del ICAC contenido en la consulta tributaria vinculante ya citada V0127-09 y concluye: "como puede observarse, tanto el ICAC como la DGT -interpretando y trayendo a colación el criterio de la consulta del concluyen en idéntico sentido que XZ, señalando que las aportaciones efectuadas en exceso por las entidades adheridas al SIG deben considerarse un "anticipo", abonándose en una cuenta de pasivo conforme a lo señalado en la NRV nº 14 del PGC. "

Debe recordar esta Oficina Técnica que precisamente este criterio es el que la Inspección aplica, teniendo en cuenta que el abono a la cuenta de pasivo debe ceñirse, precisamente, al exceso de los ingresos por punto verde provenientes de las entidades adheridas y no al exceso de los ingresos accesorios de la entidad que nada tiene que ver con su actividad de SIG.

La norma de valoración 14ª del PGC, "Ingresos por ventas y prestaciones de servicios", en su apartado 3, no respalda, como pretende el obligado, su operativa contable. Dicho apartado dispone:

"3. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y

d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables."

A la vista de esta norma y de la Resolución del ICAC sobre otro SIG que cita la consulta, la DGT concluyó lo siguiente en la referida consulta vinculante núm. V0127-09, de 22 enero:

"Por lo tanto, de acuerdo con el informe del ICAC, las aportaciones de los fabricantes de aceite a la consultante tienen la calificación contable de anticipo, registrándose en el momento de su realización con abono a la correspondiente cuenta de pasivo; de manera que cuando proceda reconocer el ingreso por el servicio prestado, en los términos señalados en el informe, se cancelará el anticipo previamente registrado en abono a la partida de ingresos que refleje el prestación del servicio, de conformidad con la norma de registro y valoración nº 14ª del Plan General de Contabilidad."

En definitiva, y reiterándonos en lo ya señalado, la consulta se refiere a determinados anticipos, en nuestro caso periodificación de ingresos, derivados de las aportaciones de los fabricantes, en este caso de las entidades adheridas, en función del servicio prestado. Ni se mencionan en este "juego" los ingresos accesorios a la actividad propia.

Debe añadirse que no cuestiona, en modo alguno, la Inspección, el carácter vinculante de las citadas consultas, como pretende hacer creer el obligado aludiendo al artículo 89 de la LGT y a determinada jurisprudencia. Otra cosa es que se interpreten de forma diferente a cómo las ha interpretado el obligado u otros SIG, según manifiesta. En ningún caso la regularización niega el carácter vinculante de la consulta, ni se aparta de su criterio, que considera muy claro y acorde a la finalidad de los SIG.

Por ello, no se va debatir por esta Oficina Técnica ni el carácter vinculante de las consultas, ni una posible alteración de circunstancias, ni la jurisprudencia, etc., dado que no existe controversia al respecto.

Por último, debe señalarse que esta Oficina Técnica considera correcto, fundado, y acorde con las consultas citadas el criterio inspector. El que otros SIG actúen de igual u otra forma y el que los auditores de la entidad no hayan cuestionado su criterio, no impide a la Administración tributaria en el seno de un procedimiento de comprobación determinar la correcta tributación de la entidad comprobada.

3ª) Alegación referida al carácter permanente del ajuste.

Se refiere el obligado en su alegación primera, apartado d), subapartado ii), a que "en el Acta de disconformidad se afirma que el ajuste propuesto por la inspección tiene simplemente como objeto el de lograr una adecuada imputación temporal de los ingresos de la Compañía, de tal modo que **XZ** debe tributar íntegramente por los ingresos derivados de las aportaciones de las entidades adheridas al SIG en el periodo en el que se vayan cobrando (mediante el correspondiente ajuste positivo a la base imponible de las cantidades periodificadas contablemente en la cuenta de pasivo), sin perjuicio de la posibilidad de efectuar el correspondiente ajuste negativo en años siguientes cuando estas cantidades se imputen de manera efectiva en la cuenta de resultados)".

A continuación, el obligado lo interpreta como un ajuste temporal. Y elabora un razonamiento a partir de la premisa, que no comparte ni la Inspección, ni esta Oficina Técnica, de que **XZ** tiene siempre un resultado cero y que en el año de cese de la actividad del SIG tendría una base imponible negativa que no podría compensar con posterioridad.

Pues bien, tal razonamiento ni aparece en el acta ni el informe que la acompaña. Lo que señala la Inspección en el Informe (páginas 9 y siguientes) es esto: "La Inspección entiende que las consultas dicen que se computan todos los ingresos del ejercicio, y que concretamente, en la medida en que sean superiores los ingresos por aportaciones de las entidades adheridas al SIG, a los gastos en que se incurra para el cumplimiento de su finalidad de reciclaje y valorización de envases y embalajes, esa diferencia de ingresos por aportaciones de los miembros será periodificable. Esto es, se periodificará el exceso de las aportaciones sobre los gastos propios de su finalidad específica porque los miembros habrán pagado más de lo que les correspondería pagar ese período, y dicho exceso sería un anticipo de las tarifas a satisfacer en el período siguiente".

Y añade: "Así pues, y como en ninguno de los ejercicios en comprobación ha habido un exceso de aportaciones de los envasadores sobre los gastos de la entidad, las diferencias entre el total de ingresos y gastos

de ésta, o sea los beneficios, deben formar parte de la Base Imponible de cada ejercicio, con independencia del destino que se dé a ese fondo constituido recogido en la cuenta de pasivo "Periodificaciones".

Como se observa, la Inspección no alude a un ajuste temporal o permanente, tan sólo concluye de forma muy clara que efectivamente se podrán diferir determinados ingresos, como anticipo de los períodos siguientes, siempre que exista un exceso de las aportaciones de los envasadores sobre los gastos.

En definitiva, la regularización ni pretende ser temporal, ni definitiva, ni debe atender que exista una posible base imponible negativa del SIG en su último año, circunstancia que podrá darse o no y que, desde luego, no es óbice para confirmar la regularización propuesta en los ejercicios objeto de comprobación.

4ª) Alegación relativa a los actos propios.

En la alegación relativa a los actos propios se refiere el obligado al carácter vinculante de la consulta, cuestión a la que ya nos hemos referido y que no es controvertida.

Alude, también, a un acta de conformidad A01 con número de referencia ...04, de fecha 19 de enero de 2015, incoada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid a otro SIG, de la cual adjunta un extracto.

De dicho extracto concluye que la Administración interpretó las consultas tributarias del mismo modo en que lo ha hecho **XZ**, y contrasta ambas consultas, la de **XZ** y la de ese otro SIG. Relaciona este análisis con el principio de confianza legítima, la seguridad jurídica y la doctrina de los actos propios.

En primer lugar, debe destacarse que la interpretación que hace el obligado de la ya analizada consulta y que, a juicio de esta Oficina Técnica, es errónea, no puede constituir un acto propio.

Las consultas son vinculantes en cuanto al criterio contenido en las mismas y no en cuanto a las interpretaciones que de las mismas haga el obligado. Ambas consultas comparadas por el obligado contienen el mismo criterio que sustenta esta regularización.

Por otra parte, el acta de conformidad adjuntada que parece que no dio lugar a una regularización, dada la consulta existente para ese SIG, no permite concluir que la interpretación que hizo la Inspección de esa consulta fuera diferente a la que fundamenta el ajuste de este SIG. En dicha acta no se detallan los ingresos derivados de los servicios a las entidades adheridas de ese SIG, ni el resto de los ingresos. No se detallan los gastos de cada ejercicio. En definitiva, se desconoce el sistema de periodificación realizado por ese SIG comprobado. Por tanto, de su lectura no se puede extraer un criterio de la Administración y mucho menos puede constituir un acto propio para otro SIG, cuya periodificación ahora se comprueba. Sorprende que el obligado lo considere un acto expreso e inequívoco.

Debe añadirse que al, ser de conformidad, no fue validada por la Oficina Técnica, frente a lo que señala el obligado.

El acto propio es otra cosa. La doctrina halla su fundamento legal, en la exigencia de la buena fe, en el ejercicio de los derechos y en la obligación de procurar que exista un comportamiento futuro coherente con los hechos que uno exterioriza.

Precisamente porque, al exteriorizarlos, se genera una confianza en que las cosas se harán tal y como venimos haciéndolas.

Sin embargo, en palabras del Tribunal Constitucional, este principio no se extiende a todos nuestros actos. De ser así, se daría el absurdo de que no pudiera rectificarse, corregirse o incluso mejorarse lo ya realizado (STC 73/1988, de 21 de abril).

Por tanto, la doctrina no puede tener una configuración ilimitada, sino que está circunscrita a aquellos hechos que previamente hubieran creado una situación jurídica que no pueda ser alterada unilateralmente por quien se hallaba obligado a respetarla (vid. las SSTs 7285/2010, de 7 de diciembre, y 1833/2013, de 25 de febrero).

En las presentes actuaciones el obligado pretende, ni más ni menos, que la mera existencia de un acta de conformidad respecto de otro obligado tributario, cuyo criterio, de su mera lectura, ni puede extraerse, sea considerada un acto propio, que debe condicionar la propuesta de regularización efectuada, ahora, a otro obligado tributario.

Esta Oficina Técnica entiende que la pretensión del obligado no es ajustada a derecho.

Así, para que pueda sostenerse la existencia de actos propios, se hace necesaria la concurrencia de una serie de requisitos.

En primer lugar, se exige que exista una contradicción entre un acto anterior y uno posterior.

El elemento contradictorio es, probablemente, el núcleo de la doctrina. Así lo reitera el Tribunal Supremo en sus recientes sentencias (SSTS 505/2017, de 19 de septiembre, y 63/2018, de 5 de febrero), advirtiendo que "para que sea aplicable [...] se hace necesaria la existencia de una contradicción entre la conducta anterior y la pretensión posterior".

Debe darse, como requisito absolutamente imprescindible, un acto previo al que haber contradicho, que en el presente caso brilla por su ausencia.

En primer lugar, se trata de un procedimiento llevado a cabo con otro obligado tributario y, además, si bien parece no incluir ninguna propuesta de regularización no permite conocer el criterio de periodificación realizado y, en su caso, validado por la Inspección.

En consecuencia, no concurre la contradicción para que el acto propio se haya podido producir, ni en la consulta ni en la comprobación a otro SIG. En definitiva, debe rechazarse la pretensión del contribuyente.

Pero, aunque lo dicho ya es, por sí mismo, suficiente evidencia para enervar la pretensión del obligado, existen más argumentos para fortalecer la postura de la Inspección, pues, en segundo lugar, la doctrina exige, que el acto en cuestión sea objetivamente valorable, como exponente de una actitud definitiva.

Así, para que pueda sostenerse la creación de una confianza jurídicamente protegible, el acto en cuestión ha de presentar ciertas notas características.

Se trata, de que el acto sea inequívoco, en el sentido de "crear, definir, fijar, modificar, o extinguir, sin ninguna duda, una precisada situación jurídica afectando a su autor, ocasionando incompatibilidad [...] entre la conducta precedente y la actual" (SSTS 19263/1994, de 17 de diciembre y 8172/1995, de 30 de octubre).

Como ha sido acreditado, el acta de conformidad respecto de otro obligado es, a todas luces, insuficiente elemento jurídico para crear "sin ninguna duda", como exige el Tribunal Supremo, una precisada situación jurídica.

En el presente caso, el estudio de la consulta de la DGT, y los hechos y circunstancias concurrentes en el SIG comprobado permiten realizar una regularización coherente.

Para finalizar, como establece el Tribunal Supremo, para que pueda haber actos propios resulta imprescindible que estemos ante un acto susceptible de crear una situación jurídica, es decir que, a través de él, pueda crearse un vínculo de trascendencia jurídica entre la parte que lo realiza y aquella que pueda llegar a sentirse "engañada".

Y eso es así, porque "lo que pretende protegerse es que quien crea en otro una confianza respecto a una determinada situación y lo induce por ello a obrar en un determinado sentido, no pueda pretender que aquella situación era ficticia" (ente otras muchas, véase STS 760/2013, de 3 de diciembre).

En el presente caso, el acta adjuntada es de 19/01/2015, viniendo actuando el obligado de la misma manera desde, como mínimo, que haya podido conocer la Inspección, el ejercicio 2011.

Por tanto, "los actos" con los que la AEAT hubiera podido "crear una situación jurídica" susceptible de inducir a error al contribuyente, se produjeron mucho tiempo después de que este hubiera adoptado sus decisiones jurídicas sobre el asunto, sin haber sido condicionado por nadie puesto que ya había presentado sucesivas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, ya había solicitado la opinión de la DGT y ya se había emitido la contestación a la consulta.

De acuerdo con lo anterior, el supuesto acto propio, no indujo al contribuyente a obrar de ninguna manera porque este ya había tomado sus decisiones y actuado en consecuencia, sin que la AEAT pudiera haberlo inducido a ello.

El contribuyente no ha sido inducido a obrar en un determinado sentido, ni ha sido confundido por ningún acto de la Administración, ni ha adecuado su actuar a ningún acto previo.

Por tanto, una vez más, no concurre la exigencia del TS, pues ni ha existido un acto susceptible de crear una situación jurídica, ni se ha inducido al contribuyente a obrar en un determinado sentido.

En consecuencia, ante la patente falta de concurrencia de ninguno de los tres requisitos que configuran la doctrina, solo cabe concluir poniendo de manifiesto, con contundencia, la inexistencia de actos propios en la conducta de la Inspección.

Por último, sobre el fin meramente recaudatorio al que alude el obligado, debe destacarse que, como se ha expuesto con anterioridad, la operativa del obligado le ha permitido no tributar sin justificación alguna y obteniendo unos importantes ingresos accesorios, que nada tienen que ver con su actividad propia de SIG. La pretendida ausencia de ánimo de lucro en su actividad propia no puede servir para exonerar de tributación cualquier renta que obtengas estos entes.

En conclusión, por los motivos expuestos, se desestiman las alegaciones del obligado tributario y se confirma la propuesta de regularización que consiste en incrementar la base imponible declarada en 2013 en 27.510.331,09 euros; en 2014 en 18.430.797,97 euros; y en 2015 en 15.970.991,39 euros.

Y dado que en el ejercicio 2016 se aplica parte del importe periodificado a la cobertura de una pérdida de 7.307.863,04 euros, que el obligado tributario ajusta positivamente, se reduce la base imponible declarada de 2016 en 7.307.863,04 euros.>>

SÉPTIMO.

La Entidad, en su escrito de alegaciones al TEAC, reproduce las mismas consideraciones que las formuladas ante la Inspección.

Anticipa ya este Tribunal que desestima por los motivos que se expresan continuación la pretensión de la Entidad:

En primer lugar, recordando que el artículo 10.3 del TRIS y de la LIS disponen que:

<<En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas>>

Es por ello que, en primer lugar, procede realizar una referencia a la normativa contable y analizar si, contablemente, los ingresos periodificados (aportaciones que realizan las entidades adheridas al, "SIG", tarifas de punto verde) contabilizados por la Entidad mediante cargo a la cuenta nº 701200 "Punto Verde" con abono a una cuenta de pasivo nº 18100 "Periodificaciones a largo plazo", y, según manifiesta, los únicos periodificados (página 10 "Todos los ingresos accesorios/complementarios (i.e. venta de materiales, ingresos financieros, etc.) están imputados a la cuenta de resultados íntegramente".), circunstancia que, por otra parte, no es cuestionada por la Inspección (ello sin perjuicio de la incidencia en el cálculo de tales ingresos periodificados de los demás ingresos obtenidos por la Entidad que, como hemos anticipado, es el concreto objeto de controversia) pueden ser calificadas como tales anticipos a efectos contables, vista la remisión que al efecto contiene el art. 10 del TRLIS. ("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").

No es cuestión controvertida en el presente expediente que la Entidad contabilizó un "pasivo" en cuenta nº 18100, pero sí lo es que ese pasivo y su contrapartida fuera un anticipo de ingresos por aportaciones que realizan las entidades adheridas al, "SIG", tarifas de punto verde por razón de su vinculación o correlación con los gastos por prestaciones de servicios no realizadas en el periodo sino a realizar en periodo impositivo posterior, como así contabilizó la Entidad.

El artículo 32 del Código de Comercio recoge el principio de imagen fiel y señala :

<<2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales>>

En el presente caso la Entidad ha determinado su resultado contable de forma incorrecta al realizar de forma improcedente un periodificación ingresos por aportaciones que realizan las entidades adheridas al "SIG", tarifas de punto verde obtenidos, devengados y correlacionados con los gastos devengados del periodo, al excluir los mismos del resultado contable e imputar los mismos, merced a esa errónea periodificación, a periodo posterior.

La Norma de Valoración 22ª contenida en el mismo, establece en relación a los "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones 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".

Desde la perspectiva contable, el PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, por lo que aquí interesa, regula los Principios contables obligatorios de devengo y no compensación, la definición de ingresos y pasivos y el registro y criterios de valoración de los mismos, y en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 14º los "Ingresos y ventas y prestación de servicios" y así se señala :

<<3.º Principios contables.

La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación: (...)

2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

.....

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

4.º Elementos de las cuentas anuales.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

2. Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto, son:

4. Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios

5.º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales:

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto

4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos>>.

Adicionalmente, la NRV 14ª del PGC, dispone (redacción original vigente en los periodos objetos de comprobación), en relación a los ingresos por prestación de servicios, que:

<<14. Ingresos por ventas y prestación de servicios

1. Aspectos comunes

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el Impuesto sobre el Valor Añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una

venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

.....
"3. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la entidad reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.>>

En el presente caso la Entidad obtiene los ingresos por aportaciones que realizan las entidades adheridas al "SIG", tarifas de punto verde, obligadas a sufragar los costes del reciclado de envases en los términos del artículo 6 Obligaciones y 7 Naturaleza;

<<1. Los agentes económicos indicados en el apartado 1 del artículo 6.º podrán eximirse de las obligaciones reguladas en dicho artículo, cuando participen en un sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados derivados de los productos por ellos comercializados>>
y 10 .Financiación

<<1. Los sistemas integrados de gestión se financiarán mediante la aportación por los envasadores de una cantidad por cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado nacional, acordada, en función de los diferentes tipos de envases, por la entidad a la que se le asigne la gestión del sistema, con los agentes económicos participantes en el mismo.>> de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases.

Ingresos obtenidos así contabilizados (vinculación) por razón de la actividad de recogida de residuos que es objeto de la actividad de la Entidad (el servicio prestado), siendo procedente el registro contable de los primeros al porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio, esto es, los costes en que la Entidad ha incurrido sin margen de beneficio al tratarse de una actividad sin ánimo de lucro, y que esta registra y contabiliza como tales costes devengados (corriente real).

Así lo manifiesta la Entidad (página 35: "Como se ha señalado anteriormente, XZ registra en su cuenta de Pérdidas y Ganancias de cada ejercicio todos los gastos incurridos en el mismo para dar cumplimiento a sus obligaciones impuestas por la LERE y, en concreto, a los compromisos concluidos con las entidades locales para sufragar el coste de la recogida selectiva de los envases y embalajes de sus empresas adheridas") y es detallado igualmente por la Inspección en el Fundamento de Derecho antes transcrito.

Esta circunstancia concurre en los periodos objeto de comprobación .

Sin que la Entidad haya acreditado, como es procedente, (punto 1 del artículo 105 "Carga de la prueba" LGT: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo") lo contrario, esto es el carácter de **anticipo** que predica de los ingresos obtenidos y que determinan su periodificación o imputación temporal contable a ejercicios posteriores.

La circunstancia aducida por la Entidad de que otros ingresos obtenidos por ella y devengados por otros conceptos se destinan a "financiar" la actividad futura no convierte a estos, contablemente, en ingresos por prestación de esos servicios, ni se da en ellos **la vinculación** con los costes de la prestación del servicio de recogida de residuos .

De ahí que la ecuación utilizada por la Entidad para determinar el carácter de **anticipo** de los ingresos por aportaciones que realizan las entidades adheridas al, "SIG", tarifas de punto verde, al comparar **ingresos totales** del periodo, cualquiera que sea naturaleza, con costes del prestación de servicio de recogida selectiva de residuos, o al comparar, como de forma reiterada manifiesta a lo largo de su escrito de alegaciones:

<<Los ingresos derivados de las aportaciones de las entidades adheridas deben unirse y ligarse necesariamente a los gastos destinados a sufragar el coste de la recogida selectiva, debiendo considerarse, únicamente, como ingresos del periodo, aquellos que cubran precisamente el importe de dichos gastos (una vez minorados en el importe de los ingresos accesorios/complementarios)>>.

no sea respetuosa, en contra de lo manifestado por la Entidad en escrito de fecha 25 de abril de 2018 de contestación a requerimiento:

<<Desde el punto de vista contable, resulta de especial relevancia la forma de contabilizar las cantidades recibidas de las entidades adheridas que exceden de los gastos incurridos en el mismo para la atención de los fines que le son propios y que no deben ser considerados ingresos del ejercicio. A estos efectos, en escrupuloso cumplimiento de lo establecido en la Norma de Registro y Valoración n.º 14 del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007 (en adelante, "PGC"), XZ registra inicialmente en su contabilidad las cantidades que pudiera recibir en exceso en cada ejercicio - y que se destinarán por XZ a cubrir los gastos del SIG en el futuro- con abono a una cuenta de pasivo que refleja el anticipo de ingresos por las cantidades recibidas de las entidades adheridas (i.e. una cuenta de "Periodificaciones a corto plazo" de los ingresos)>>

Debe señalarse que, de acuerdo con lo expuesto, estos ingresos por prestación de esos servicios deben contabilizarse por su **valor razonable**, su coste sin margen de beneficio, al ser una entidad sin ánimo de lucro en la realización de esta actividad .

De ahí que si, como señala la Entidad, en las Tarifas de punto de verde (acordadas con los agentes económicos participantes en el mismo, según artículo 10.1 de la Ley 11/1997) el importe de las mismas se determina en importe inferior al de los costes del servicio, por tomar en consideración los ingresos que por **otros conceptos** obtenga la propia Entidad, tal circunstancia deberá contabilizarse "atendiendo al fondo económico de las operaciones" sin que ello determine el devengo en periodo posterior por razón de tal financiación (corriente financiera) de un ingreso ya obtenido vinculado con los coste devengados del periodo.

De un lado la Tarifas de punto de verde correspondiente (valor razonable) y de otro la minoración futura de las mismas (tarifas por debajo del coste y consiguiente pérdida y consiguiente "provisión de un gasto" (nº. Consulta: 1130-98:

<<Por el contrario, la dotación a la provisión, a través de la cual la entidad pretende equilibrar el resultado del ejercicio, no tendrá la consideración de fiscalmente deducible, porque el apartado 1 del artículo 13 de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre establece que no serán deducibles entre otras las provisiones para gastos o deudas meramente probables, sin que sea aplicable la excepción prevista en la letra a) del apartado 2 del artículo 13, porque, en el caso presente, no estamos ante una responsabilidad, indemnización o pago pendiente de los contemplados en el citado precepto.>> por las razones esgrimidas (no compensación) .Y ello con la finalidad de dar cumplimiento al principio de imagen fiel.

Sin que ello afecte además al calculo de los ingresos devengados que, de acuerdo con los criterios contables, ha de respetar el criterio de devengo (ingresos y gastos devengados en éste, -"Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro", estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos y su correcta imputación contable .

Estos criterios son los sostenidos por el ICAC:

<<En el caso concreto consultado debe resaltarse la vinculación que, de acuerdo con la normativa expuesta, se produce entre la financiación realizada al sistema integrado por parte de los fabricantes de aceites industriales conforme éstos ponen en el mercado nacional kilogramo de aceite y el compromiso específicamente asumido por el sistema integrado de financiar todos los costes a que dé lugar la correcta gestión de una cantidad de aceites usados igual al que se genera tras el uso de los aceites nuevos puestos en el mercado por sus asociados>> y seguidos por la Inspección en el informe citado en la Consulta vinculante nº 0127-09, de 22 de enero, "cuando proceda reconocer el ingreso por el servicio prestado" dictada al tiempo de estar vigente ya el actual PGC, relativa a aportaciones realizadas por los fabricantes de aceites a Sistemas integrados de Gestión de aceites usados.

Es decir el Ingreso se devenga y se registra en función del coste del servicio prestado. Y en los ejercicios en comprobación los ingresos por aportaciones o ingresos por punto verde obtenidos no superan los gastos totales

de la compañía destinados a cumplir su finalidad de reciclaje, no existiendo, por tanto, anticipo alguno que deba periodificarse. No concurre anticipo alguno. De ahí que incurrió la Entidad en error contable ya citado al minorar de forma indebida los ingresos (cargo en cuenta de Grupo 7) que eran obtenidos y devengados en relación con los costes devengados del periodo con los que correlacionan.

Al respecto debe citarse la Consulta Vinculante V2646-14, de fecha 7 de octubre de 2014, referida a un supuesto similar, Entidad sin ánimo de lucro que percibe derramas de propietarios de las parcelas que en cada momento sean miembros de dicha entidad, destinadas a conservación, mantenimiento, limpieza y vigilancia de las obras de urbanización:

<<En la medida en que las derramas recibidas de los propietarios no sean estimaciones fiables del porcentaje de realización del servicio correspondiente, su cobro es un anticipo del servicio de mantenimiento y conservación que presta la entidad consultante. Por lo tanto, la entidad consultante deberá contabilizar el cobro de las derramas mediante un cargo en la cuenta de tesorería y el reconocimiento de un pasivo (anticipo de clientes).

En conclusión, en el momento del cobro de la derrama, estamos ante un anticipo de clientes, de modo que hasta que no exista una estimación fiable del porcentaje de realización del servicio, no se reconocerá el correspondiente ingreso. A estos efectos, la parte quinta del PC, define los anticipos de clientes como las "Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros".

Por lo tanto, la entidad consultante, en el momento de cobro de las derramas, realizará un cargo en la cuenta de tesorería, con abono a la cuenta de anticipos de clientes. Posteriormente, en el momento en el que el porcentaje de realización del servicio sea fiable, y por el importe del servicio estimado con fiabilidad, la entidad consultante cargará la cuenta de anticipos de clientes con abono a la cuenta de ingresos por prestación de servicios>>.

En el presente caso **XZ** sí determina con fiabilidad los costes del servicio del periodo. No existen anticipos.

Existen ingresos devengados por prestación de servicio en los términos de la NRV 14º .

En relación con ello ha destacase que este es el criterio de la Entidad manifestado en escrito de fecha 26 de abril de 2018 de contestación al requerimiento de información con trascendencia tributaria, necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los órganos de Inspección: al amparo de los artículos 93 y 94 de la LGT, requiriendo precisamente que "*justificara la deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de las dotaciones a la cuenta de pasivo "Periodificaciones" que minoran la cifra de negocios, especificando en qué norma legal y en qué artículos de la misma basaba dicha deducibilidad,*"

*<<Desde el punto de vista contable, resulta de especial relevancia la forma de contabilizar las cantidades recibidas de las entidades adheridas que exceden de los gastos incurridos en el mismo para la atención de los fines que le son propios y que no deben ser considerados ingresos del ejercicio. A estos efectos, en escrupuloso cumplimiento de lo establecido en la Norma de Registro y Valoración nº. 14 del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007 (en adelante, "PGC"), **XZ** registra inicialmente en su contabilidad las cantidades que pudiera recibir en exceso en cada ejercicio - y que se destinarán por **XZ** a cubrir los gastos del SIG en el futuro- con abono a una cuenta de pasivo que refleja el anticipo de ingresos por las cantidades recibidas de las entidades adheridas (i.e. una cuenta de "Periodificaciones a corto plazo" de los ingresos)>>.*

Desde la perspectiva fiscal, tal y como señala el acto de liquidación, siguiendo al efecto el criterio de las Consultas, vinculantes o no, invocadas por la Entidad, la imputación fiscal de ingresos viene regulada en el artículo 19.1 del TRIS (periodos 2011, 2013 y 2014) y 11.1 de la LIS (periodos 2015 y 2016) de acuerdo con el principio de devengo "*atendiendo a la corriente real de servicios que los mismos representan*" estos es los costes devengados de los mismos, de obligatorio registro contable en los términos expuestos .

Como señala la DGT en Consulta vinculante núm. V1670-12, de 31 de julio, invocada por la Entidad: "*Dicho precepto no hace sino recoger el principio contable de correlación de ingresos y gastos recogido entre los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, contenidos en el apartado 5 del Marco Conceptual de la Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (RCL 2007, 2386)*".

Y en el mismo sentido respecto al PGC de 1990 en Consulta V2445-06, de 4 de diciembre.

No concurre anticipo alguno. Existen ingresos devengados.

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

"1. 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.

Artículo 11. Imputación temporal . Inscripción contable de ingresos y gastos de la LIS

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*>>.

Al respecto debe señalarse que la Inspección ha respetado fielmente los criterios manifestados en tales Consultas, tanto en las Consultas no vinculantes (artículo 107.2 LGT 230/1963, vigente al tiempo en que se formuló y contestó conforme se expresa en las mismas, al referirse a una materia no citada en el punto 4 del citado artículo) formuladas por la Entidad XZ (1130-98, de 22 de junio: "*los ingresos derivados de las aportaciones de los socios, en cuanto correlacionados con los gastos, deben imputarse temporalmente siguiendo la regla prevista en el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre. Por consiguiente, en la medida en que las aportaciones de los socios deban registrarse contablemente como ingresos de acuerdo con el principio de correlación anteriormente mencionado, dicha imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias tendrá eficacia fiscal por aplicación de lo previsto en el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, antes mencionado*" y 1414-98 de 22 de julio de 1998, bajo la vigencia de la Ley 43/95 y el PGC de 1990), como en las demás Consultas vinculantes o no invocadas por la Entidad referidas a otros SIG, y bajo la vigencia del TRLIS y del PGC de 1990 o de 2007.

<< artículo 107.2 LGT 230/1963

1 . *Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen , la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda .*

Las consultas se formularán por los sujetos pasivos o , en su caso , obligados tributarios mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación en el que , con relación a la cuestión planteada , se expresarán con claridad y con la extensión necesaria :

- a) *Los antecedentes y las circunstancias del caso .*
- b) *Las dudas que suscita la normativa tributaria aplicable.*
- c) *Los demás datos , elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria .*

2 . *Salvo en los supuestos previstos en los apartados 4 y 5 de este artículo , la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria . No obstante , el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta , hubiese cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas , importes , recargos e intereses de demora pertinentes , siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias , antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo*>>.

Consulta no Vinculante núm. 1211-04, de 12 de mayo (en relación con el SIG de envases SIGFITO).
Consultas vinculantes:

V2445-06, de 4 de diciembre (TRLIS y PGC 90) y núm. V1670-12, de 31 de julio (TRLIS y PGC 2007) (en relación con el SIG de ..., TW).

V0127-09, de 22 enero, relativa al SIG de aceites SIGAUS. (TRLIS y PGC 2007).

Debe destacarse que la autentica cuestión controvertida, cual es la valoración razonable de los ingresos por aportaciones devengados o el calculo de los mismos como anticipo, fue objeto de la segunda consulta no vinculante formulada por la Entidad, siendo por tanto obvio que el criterio por el que se preguntaba en los términos de la cuantificación del ingreso devengado por las aportaciones de los envasadores en relación con los gastos incurridos compensados con otros ingresos no era contemplado en la primera en los términos que la Entidad pretendía, pues de lo contrario no hubiera sido formulada ni la DGT hubiera señalado que era "*aclaración de la anterior*".

Ha de señalarse que "*Las dudas que suscita la normativa tributaria aplicable*", según disponía el artículo 107.1 b de la LGT 230/1963, vigente en la que fecha en que fue formulada por la Entidad (Cuestión planteada) se exponía en los siguientes términos.

<<CUESTIÓN PLANTEADA:

Si se consideran ingresos devengados en el ejercicio únicamente las aportaciones realizadas por los envasadores necesarias para cubrir los gastos incurridos no compensados, con ingresos de otra naturaleza, de forma que se alcance el equilibrio financiero, así como si las aportaciones de los envasadores imputadas a la cuenta de resultados con anterioridad a la fecha de devengo, y que supongan que la sociedad reconoce como beneficios, estarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio en que se imputen>>.

Y la DGT, en la contestación formulada, (como de igual modo en las demás Consultas invocadas por la Entidad de otras SIG, donde se aludía igualmente a tal computo de ingresos devengados, unicamente estas sí vinculantes, no confirma tal criterio de cuantificación sino que, por el contrario, contesta de forma invariable invocando el artículo 19.1 de la Ley 43/95 o del TRLIS señalando al efecto que:

<<De acuerdo con los preceptos anteriores, la entidad consultante deberá computar como ingresos en cada período impositivo los devengados en los mismos, los cuales se corresponderán con los ingresos financieros, subvenciones, ventas de residuos y otros ingresos de distinta naturaleza devengados en cada uno de ellos, así como las aportaciones de los socios que estén correlacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores.>>

Criterio ese que es el seguido por la Inspección sin realizar interpretación alguna de la misma. No existen en los periodos objeto de comprobación excesos de aportaciones sobre los gastos con ellos vinculados. No procede periodificación por no existir anticipo de ingresos en los términos ya analizados.

Es por el contrario la Entidad la que de forma incorrecta e improcedente "interpreta" la contestación recibida. O, dicho de otro modo, no ha cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con el criterio manifestado en la misma: registro contable y declaración fiscal de los ingresos de acuerdo con su devengo.

De tal modo que la aplicación del criterio expresado por la DGT, que es el aplicado por la Inspección en la liquidación objeto de esta reclamación, es objeto del recurso que contra la contestación recibida no pudieron entablar las Entidades (artículo 89.4 de la LGT)

<< 4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación>>

De ahí que en modo alguno pueda la Entidad invocar, como erróneamente hace, que siguió "a pies juntillas" los criterios manifestados en las mismas, ni sea procedente invocar el artículo 89.1 de la LGT ni las Sentencias y Resoluciones citadas por la Entidad por la palmaria evidencia de que la DGT en modo alguno había fijado o expresado el criterio de cuantificación de los ingresos devengados por aportaciones de envasadores por diferencia entre los gastos incurridos y los ingresos obtenidos y devengados por otros conceptos.

En definitiva, que existe criterio expresado que vincula a la Administración y que ha sido aplicado por esta: imputación fiscal de ingresos de acuerdo con el principio de devengo contable y fiscal (corriente real): "las aportaciones de los socios que estén correlacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores."

Por el contrario no existe criterio expresado que vincule a la Administración ni cambio de criterio que despliegue a posteriori sus efectos en los terminos pretendidos por la Entidad.

Es mas, si algo expresó la DGT sobre ello en la primera Consulta formulada nº 1130-98, de 22 de junio, en respuesta a la duda planteada por la Entidad, es precisamente la consideración de no deducible del gasto provisionado para equilibrar el resultado contable (beneficios obtenidos en el ejercicio destinados a cubrir gastos devengados en ejercicios futuros, financiando en estos las tarifas punto verde deficitarias respecto a los costes en beneficio de los envasadores), que es esencialmente el argumento que late en las pretensiones de la Entidad (la ausencia de ánimo de lucro que determina que esos beneficios obtenidos no sean objeto de reparto en forma de dividendos, lo que se denomina ánimo de lucro en sentido subjetivo, sino que se destinen, conforme a lo señalado en sus Estatutos artículos 3.3 y 25, a la reinversión en el logro del fin social, lo que se denomina ánimo de lucro en sentido objetivo (Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública Resolución núm. 342/2021 de 17 diciembre. RJ 2020\5448), aplicación del excedente en beneficio a los adheridos al SIG,) y representa el errado cálculo seguido por la Entidad.

ESCRITURA nº ... de fecha ... de 2014 y Notario ..., DE MODIFICACIÓN Y REFUNDICIÓN DE ESTATUTOS OTORGADA POR **XZ, S.A**

<<Artículo 3 ..

La Sociedad tiene por objeto:

3. De acuerdo con la ley 11/1997, las sociedades gestoras de Sistemas Integrados de Gestión deben constituirse como entidades sin ánimo de lucro. En cumplimiento de esta normativa, el objetivo de la Sociedad es alcanzar el equilibrio económico entre gastos e ingresos mediante la adecuada periodificación de estos últimos, los

cuales se destinarán a cubrir gastos de ejercicios futuros. Únicamente en el caso de que hubiera pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores. la Sociedad podrá reconocer un excedente por dicho importe. que se destinará a compensar dichas pérdidas.

Artículo 25.

El Consejo de Administración, dentro del plazo legal. formulará las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación de resultados para, una vez revisados e informados por los auditores de cuentas, en su caso. ser presentados a la Junta General. La Junta General resolverá sobre la aplicación del resultado. de acuerdo con el balance aprobado, determinando las sumas que juzgue oportuno para dotar los fondos de las distintas clases de reservas voluntarias que acuerde, cumpliendo las disposiciones legales en defensa del capital social, todo ello en consonancia con el objeto de la Sociedad.

En consideración a su objeto vinculado al cumplimiento de las normas legislativas sobre envases y residuos de envases, la Sociedad no tendrá fines lucrativos. por lo que deberá reinvertir la totalidad de los beneficios que se obtuvieran en el logro del fin social. en cumplimiento de lo que se establezca en la normativa española que trasponga y desarrolle la Directiva Europea 62/1994. y cualquier modificación de la misma.

Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, Resolución núm. 342/2021, de 17 diciembre, RJ 2020\5448:

<<...las cláusulas de los artículos 2, 29 y 30 de los estatutos objeto de calificación se interpretan unas por otras, debe llegarse a la conclusión de que en ellas se excluye únicamente el ánimo de lucro en sentido subjetivo (obtención de ganancias repartibles; lucro personal de los socios), pero no se excluye el ánimo de lucro en sentido objetivo (obtención de ganancias o ventajas patrimoniales que no se reparten entre los socios sino que se destinan a un fin común, social, que es ajeno al enriquecimiento de sus socios, como es en este caso la promoción de la integración laboral y social de personas afectadas por una discapacidad, de suerte que los beneficios derivados de la actividad económica deben reinvertirse para la consecución de dicho objeto social -exigencia estatutaria de «reversión íntegra de sus beneficios para la creación de oportunidades de empleo para personas con discapacidad» a la que se refiere el artículo 43.4 del Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad (RCL 2013, 1746) y de su inclusión social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre)>>.

La DGT fijo el siguiente criterio en la citada Consulta:

<<Por el contrario, la dotación a la provisión, a través de la cual la entidad pretende equilibrar el resultado del ejercicio, no tendrá la consideración de fiscalmente deducible, porque el apartado 1 del artículo 13 de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre establece que no serán deducibles entre otras las provisiones para gastos o deudas meramente probables, sin que sea aplicable la excepción prevista en la letra a) del apartado 2 del artículo 13, porque, en el caso presente, no estamos ante una responsabilidad, indemnización o pago pendiente de los contemplados en el citado precepto>>.

Y en términos similares el artículo 13.1 a) del TRLIS (redacción dada por art. primero.dos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, según lo dispuesto por disp. final quinta.a) de dicha Ley.) y el artículo 14 3 a) de la LIS indican que:

"<<(...;)

3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

(...;)

5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad>>.

Como así se razona en el informe ampliatorio (página 6 y siguientes).

En definitiva, desde esa perspectiva, el erróneo registro contable mediante cargo a la cuenta nº 701200 "Punto Verde" con abono a una cuenta de pasivo nº 18100 "Periodificaciones a largo plazo ", viene a reflejar un gasto provisionado (pasivo por provisión) por existir una obligación implícita o tácita de financiar a los envasadores adheridos al SIG en periodos futuros, y ese gasto contable provisionado (contrapartida real del pasivo registrado)

tampoco tendría en el ejercicio comprobado carácter de gasto de fiscalmente deducible, y en los periodos futuros su deducibilidad vendría condicionada al cumplimiento de los requisitos fiscalmente exigidos para consideración de un gasto como deducible tomando en consideración además, como ya se ha señalado, que los ingresos por prestación de servicios de acuerdo con lo preceptuado por la NRV 14ª han de serlo a valor razonable. Cuestión esta que no es contemplada en el Acto de liquidación objeto de reclamación.

En definitiva, que debió la Entidad al tiempo de presentar sus autoliquidaciones de IS, y dado el error padecido en la determinación del resultado contable al no integrar en el mismo un ingreso devengado, realizar un ajuste extracontable positivo.

De igual modo, y tal y como regulariza la Inspección en el periodo de 2016, en que registra contablemente de modo indebido un ingreso devengado contable y fiscalmente en periodo anterior, procede realizar un ajuste extracontable negativo en aplicación de dispuesto en la DT Primera. *"Regularización de ajustes extracontables de la LIS"*

<<Los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a períodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los períodos impositivos en los que sea de aplicación esta Ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.

En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el Impuesto sobre Sociedades>>.

Las alegaciones formuladas por la Entidad referidas a la imposibilidad, en su caso, de compensar Bases negativas en otros periodos, carecen de virtualidad alguna.

La base imponible se determina conforme al ya citado artículo 10.3 de la LIS, con independencia de periodos y, en estos, y sin límite temporal, en la medida en que se obtengan bases imponibles positivas, se podrán compensar aquellas con los requisitos y límites que en cada caso corresponda, régimen este que es el de general aplicación en los términos de la LIS (Artículo 26. *Compensación de bases imponibles negativas de la LIS*).

OCTAVO.

Finalmente la Entidad insiste en manifestar que la liquidación dictada vulnera la teoría de los actos propios por existir un acto previo expreso e inequívoco dictado por la Inspección en un procedimiento de inspección de alcance general por el IS de 2010 y 2011 seguido frente a otra SIG (**TW**) en el que la Administración Tributaria alcanzó *"una conclusión (i) radicalmente contradictoria con la contenida en el Acuerdo de liquidación ahora impugnado e (ii) idéntica a la tesis defendida por mi representada en este procedimiento."*, acreditando tal circunstancia, según manifiesta, con la aportación, en sede de alegaciones al Acta, de Copia de un extracto la referido Acta de conformidad, y añadiendo a ello en sede de esta reclamación según manifiesta *"copia de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, en la que consta que éstas tuvieron carácter general y que se refirieron al IS de los ejercicios 2010 y 2011 y todas las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones inspectoras"*, destacando el contenido la Diligencia número 1 donde, según indica, se hacen constar las manifestaciones vertidas por la Entidad relativas a que era un SIG (de neumáticos usados), que la compañía no tenía ánimo de lucro (a pesar de tratarse de una sociedad limitada) y de la existencia de la Consulta V0229/2006.

Ha de señalarse en primer lugar que, a pesar de lo manifestado en el escrito de alegaciones presentado, no aporta la Entidad los citados documentos (*comunicación de inicio y todas las diligencias*), siendo además la mención de la consulta V0229/2006 que, según manifiesta, se hizo valer ante la Inspección en esa primera diligencia errónea, al no venir referida al asunto que nos ocupa (*IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Ámbito de aplicación. Vivienda habitual. Residencia continuada durante 3 años. Circunstancias que exigen cambio de domicilio. La celebración de matrimonio es una de las causas cuya concurrencia puede permitir calificar a la vivienda de habitual pese a no haber residido tres años en ella. Para ello el sujeto pasivo deberá probar que la celebración del matrimonio exige necesariamente el cambio de domicilio por cualquier medio de prueba admitido en Derecho*) ni ser la citada en el extracto del Acta de conformidad invocada.

En los términos ya señalados por este Tribunal *"la tesis defendida por mi representada en este procedimiento"*, y objeto de regularización y liquidación aquí recurrida, es si la consideración como ingreso devengado del periodo o como anticipo de los ingresos por aportaciones y, en particular, si ello se determina por comparación de los ingresos por aportaciones con los gastos devengados en el ejercicio (tesis de la Inspección y de la DGT) o por comparación los ingresos por aportaciones con *el importe de dichos gastos (una vez minorados en el importe de los ingresos accesorios/complementarios)*. (tesis de la Entidad).

Tal criterio (la tesis de la Entidad) no se manifestó ni en las contestaciones a las Consultas no vinculantes formuladas por la Entidad, que consciente de ello decidió no seguir las *"interpretando"* las mismas, ni en las demás Consultas vinculantes o no invocadas por la Entidad y, en particular, la referida a la Entidad V2445-06, de 4 de diciembre citada en el en el extracto acta de conformidad A01 con número de referencia ...04, de fecha 19 de enero

de 2015, incoada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid a otro SIG, ni del contenido de esta última se deduzca ni conste acreditado que el actuar del Entidad comprobada fuera el mismo seguido por XZ y que este no fuera objeto de regularización por la Inspección, pudiéndolo ser.

Ninguna mención se efectúa en la citada Acta a ese presunto criterio que, según XZ, siguió la Entidad comprobada. Como tampoco consta la misma en los extractos de los pasajes de las cuentas anuales que dice incorporar, sin ser cierta tal aportación.

En extracto aportado de la referida Acta de conformidad consta lo siguiente :

<<1. La situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario es la siguiente:

Se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo. No se han ,apreciado anomalías, para la exacción del tributo fuera de las reseñadas en el texto del acta, que no se consideran sustanciales.

.La entidad efectuó consulta vinculante a la DGT 04/12/2006 n° V2445/2006, en cuya contestación se describe:

De acuerdo, la entidad consultante deberá computar como ingresos de cada período impositivo los devengados en los mismos, los cuales podrán consistir en ingresos financieros, subvenciones, ventas de residuos u otros de distinta naturaleza devengados en cada período, así como las aportaciones de los socios que estén correlacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores.

Ahora bien, si tales excesos se; integrasen en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un periodo impositivo anterior a aquel en que procediese su imputación por aplicación del principio de devengo y del de correlación de ingresos y gastos, dichos excesos se integrarían en la base imponible de la entidad consultante en los términos previstos en el párrafo \$segundo del apartado;3 del arto 19 del TRLIS previamente transcrito.,"

En base a dicho criterio la sociedad, declaró y contabilizó ingresos por el importe de los gastos contabilizados.

Aunque la opinión de esta Inspección no concuerda con la interpretación dada:

-ni sobre el principio de correlación de ingresos y gastos, pues, respecto de aquéllos, a juicio de esta Inspección, el principio de devengo de ingresos, tanto fiscal como contable, no contempla su imputación en un periodo posterior a su devengo,

-ni sobre que el equilibrio financiero, previsto en el R.D. 1619/2005, deba efectuarse no incluyendo los ingresos en el momento del devengo, sino considerando que los gastos, contablemente, han de adecuarse a las obligaciones derivadas de los ingresos devengados aunque, fiscalmente, los gastos pueden posponerse al momento del devengo.

sin embargo, al no darse las circunstancias previstas en el segundo párrafo del apartado 1 del art. 89 de la LGT, se considera de aplicación lo establecido en el párrafo primero de dicho apartado.

Sin perjuicio de los efectos establecidos en la interpretación del segundo párrafo transcrito de la consulta, se deduce que los ingresos contabilizados se integran en la base imponible y, por tanto, no son objeto de modificación.

Respecto de los gastos, dado que el equilibrio financiero debe efectuarse con gastos ajustados a las normas contables y fiscales, de la citada consulta no se deduce que existan gastos no deducibles fiscalmente que puedan ser objeto de compensación con ingresos y por tanto que dichos gastos no formen parte (como mayor importe) de la base imponible.

2. La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 28/01/2014 y en el cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias:

.....>>

Al respecto debe señalarse que las menciones de la misma vienen referidas al apartado " Situación de la contabilidad", de mención obligatoria en las actas en los términos del artículo 176.2 del RGAT, y las manifestaciones contenidas en la misma por la Inspección, no guardan relación alguna con los hechos de este reclamación.

<<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>>

No consta aportado ni el detalle fáctico de los hechos, ni la propuesta de regularización y de liquidación que, en su caso, se formulara en la misma, ni el carácter general del procedimiento ni, en definitiva, el Acto de liquidación que, en su caso, se hubiera dictado.

El TS en Sentencia de fecha 13 de junio de 2018, rec. núm.: 2800/2017), reiterando lo señalado en Sentencia de 22 de junio de 2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 2218/2015, ha señalado:

<<SEGUNDO

El principio de confianza legítima.

Tanto la Hacienda Foral (en sede administrativa y en vía jurisdiccional), como la representación procesal del contribuyente (en la instancia y en esta casación) y la propia sentencia recurrida describen adecuadamente el alcance y significación del principio de confianza legítima tal y como ha sido perfilado por diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del Tribunal Constitucional y de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

No parece necesario ahora reproducir literalmente o replicar in extenso las numerosas resoluciones recaídas sobre la cuestión, aunque sí afirmar que nos hallamos ante un principio de creación jurisprudencial cuya eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Dicho de otro modo, aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos.

Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016 (RJ 2016, 4311) , dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015 , con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder>> w

De acuerdo con la documentación que obra en el expediente, y analizada por este Tribunal, el extracto del Acta de conformidad suscrita por la Inspección en fecha 19 de enero de 2015 en relación con el IS del ejercicio 2010 y 2011 de la Entidad **TW SL** aportada por la reclamante, se llega a la conclusión de que no existe tal actuación administrativa que constituyera en su favor la expectativa legítima para la presentación de sus declaraciones de IS 2011, 2013, 2014, 2015 y 2016 que ahora señala como contradicha. ("*actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.*")

Por tanto, este Tribunal no puede más que concluir que no hay acto administrativo contra el que la Administración haya vuelto para contradecir sus conclusiones debiendo, pues, desestimarse la alegación.

Conforme se ha anticipado, la DGT, de forma invariable en todas sus contestaciones, algunas de ellas vinculantes, resolviendo la duda formulada por las Entidades consultantes, mantiene idéntico criterio, que es el seguido por la Inspección, sin modificación del mismo:

<<... la entidad consultante deberá computar como ingresos en cada período impositivo los devengados en los mismos, los cuales se corresponderán con los ingresos financieros, subvenciones, ventas de residuos y otros ingresos de distinta naturaleza devengados en cada uno de ellos, así como las aportaciones de los socios que estén correlacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores.>>

Este era el "comportamiento esperado de la Administración tributaria", seguir fielmente el criterio del citado Centro directivo expresado con carácter vinculante para la Administración tributaria.

Es la Entidad ("*circunstancias de cada caso*") la que vulnerando el principio de buena fe, también exigible a la misma ("*no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte*"), no aplica en sus declaraciones de IS el criterio manifestado por el Centro directivo, sino el suyo propio ("*únicamente ...el importe de dichos gastos (una vez minorados en el importe de los ingresos accesorios/complementarios)*), y que sabía no había sido confirmado por aquel centro directivo, sin reflejar como debiera en sus Memorias, en los términos ya anticipado, la contingencia fiscal de ello derivada.

El principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante y, en este caso concreto, la obligación de la Administración impuesta por el carácter vinculante de las Consultas era seguir precisamente el criterio expresado en las mismas sin necesidad de "interpretación" alguna.

Y, finalmente, que de acuerdo con lo señalado por el TS "*ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles*".

Noveno.

Por lo que se refiere **solicitud de rectificación de la autoliquidación del periodo 2016**, relativa a la **Deducción por donativos** del artículo 20.2 de la Ley 49/2002, conforme consta en expediente la Entidad presentó declaración modelo 200 por el citado periodo solicitando devolución (284.662,47 euros) que fue efectuada, consignando una Deducción por donativos del artículo 20.2 de la Ley 49/2002, generada en 2015 y en 2016, y aplicando (4.496,77 euros) parte de la generada en 2015 y declarando pendiente de aplicación parte de la generada en 2015 (12.541,23 euros) y la generada en 2016 (77.202,00euros) según detalle de la página 18 de la declaración.

Dicha deducción aplicada se corresponde con el límite del 10% de la base imponible declarada tras compensar la entidad BINs generadas en el periodo 2011 por importe de 369.300,05. La Entidad manifiesta que "*el programa de generación del modelo 200 está configurado tomando en consideración la base imponible tras dicha compensación*".

Esta solicitud fue inicialmente tramitada por el la Oficina de Gestión Tributaria, que formuló (23 de Marzo de 2018) propuesta de desestimación con el contenido que posteriormente consta en el Fundamento de Derecho Sexto del acto de liquidación que se transcribe, presentando la Entidad Escrito de 18 de abril de 2018 en el plazo concedido de 15 días hábiles para formular alegaciones y aportar documentos y justificantes, si bien finalmente dicho procedimiento concluyó con Acuerdo de fecha 14 de Septiembre de 2018 por el inicio del procedimiento de inspección, siendo resuelta esta solicitud en el acta de disconformidad y posterior Acuerdo de liquidación, objeto de esta reclamación, de un lado, considerando que la citada solicitud ha quedado sin contenido en cuanto que la regularización propuesta y confirmada aplicaba las deducciones declaradas en importe superior al declarado por la Entidad al incrementar las Bases imponibles declarada por esta y regularizar por improcedente la BIN de 2011 que habían sido aplicadas por la Entidad.

No obstante de forma subsidiaria resuelve desestimado la solicitud formulada para el hipotético caso de que la regularización propuesta y reclamada no sea finalmente confirmada.

El acto de liquidación, dando respuesta motivada a las alegaciones que formuló la Entidad en su escrito de alegaciones al acta de fecha 20 de junio de 2019 dispone:

<<Sexto. - Determinación de la base sobre la que debe calcularse el límite para la deducción por donativos del artículo 20.2 de la Ley 49/2002: solicitud de rectificación de la autoliquidación del periodo 2016.

1. Normativa aplicable.

Como se ha descrito en los antecedentes de hecho, el obligado ha solicitado **la rectificación** de la autoliquidación del período 2016 alegando la aplicación de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011, a efectos del cálculo del límite del 10 % aplicable a la base de deducción de la cuota íntegra ajustada positiva por donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el Título III de la Ley 49/2002.

El artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en su redacción dada por la citada Ley 27/2015, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, señala:

"Artículo 20. Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III, y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.

2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos."

El importe de la deducción para los ejercicios 2013 y 2014 será sólo del 35 por 100 de la base de la deducción, según la redacción original de este artículo 20, antes de su modificación por la disposición final quinta 2 de la Ley 27/2014.

Así pues, para los períodos en comprobación 2013 y 2014 el importe de la deducción será del 35 por 100 de la cuantía del donativo, pudiendo ser del 40 por 100 si se cumple el requisito antes señalado para los períodos en comprobación 2015 y 2016.

En ninguno de los casos la base de la deducción podrá ser superior al 10 por 100 de la base imponible del período.

2. Controversia, Sentencia de la Audiencia Nacional y criterio de la Administración.

La cuestión controvertida es si el límite del 10 por 100 de la base imponible se calcula una vez compensadas las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, criterio de la Inspección, o previamente a dicha compensación, criterio del obligado.

Debe destacarse que esta controversia desaparece en el caso que nos ocupa, dado que la regularización de la Inspección desarrollada en el Fundamento de Derecho anterior implica que ya que no existen bases imponibles negativas a compensar por lo que el debate ya carecería de sentido en los ejercicios comprobados.

No obstante, debe fundamentarse el criterio de la Inspección.

Según argumenta la Inspección, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011, a que hacen alusión las alegaciones, se refiere a lo dispuesto en la Ley 61/1978, y las normas aplicables para los períodos 1996 y siguientes -la Ley 43/1995 y la Ley 27/2014- no plantean a este respecto dudas de ningún tipo. Se considera correcta, por tanto, la deducción declarada, cuya rectificación se solicita.

La alegada Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (recurso contencioso administrativo núm. 477/2007) señala al respecto:

"Sentado cuanto antecede, la cuestión se centra en determinar que ha de entenderse por base imponible, es decir, la magnitud sobre la que se aplica el límite del 10%.

Pues bien con relación a lo que ha de entenderse como base imponible, ésta ha de fijarse de acuerdo con lo establecido en la Ley y el Reglamento del Impuesto.

La Ley 61/78 (vigente en 1995) regula la base imponible en los artículos 11 y 18; el artículo 11 señalaba que "constituye la base imponible el importe de la renta en período de la imposición", por su parte, el artículo 18 de la misma Ley señalaba que "sí en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible esta resultase negativa, su importe podrá ser compensado en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos".

El artículo 35 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del IS, dispone:

"Artículo 35. Base imponible.

1. Constituye la base imponible el importe de la renta en el período de la imposición minorada, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores".

De los preceptos transcritos se deduce que los elementos que definen la base imponible son la renta del período y la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Al mismo tiempo, en el modelo oficial establecido para presentar la autoliquidación del impuesto se distingue entre la "base imponible previa" y la "base imponible"; el primer concepto se refiere a la renta obtenida en el período y el segundo se obtiene como resultado de descontar a la base imponible previa las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores, que se haya decidido compensar en el ejercicio.

De lo expuesto se concluye que para la determinación de la base imponible del período se parte del resultado contable, pero éste habrá de ser corregido a través de ajustes extracontables, positivos o negativos, y de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Por último, cabe añadir que, en coherencia con lo expuesto, tal definición de base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades aparece expresamente recogida en la posterior Ley 43/1995, de 27 de diciembre:

Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

"1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Referido al caso presente, tanto la base imponible declarada por la entidad como la base imponible comprobada por la inspección es de cero pesetas, por ello, teniendo en cuenta el límite señalado en la norma, no puede practicar dicha deducción en la base imponible".

La Sala no comparte el criterio de la Inspección, secundado por el TEAC, en cuanto al concepto de "base imponible" del que se debe partir a los exclusivos efectos de determinar el límite de la deducibilidad de las donaciones a fundaciones, una vez despejada la incógnita, por el propio TEAC, en lo que se refiere al cumplimiento de los requisitos formales que debe cumplir la institución o fundación destinataria de dicha donación.

Conforme al criterio establecido en la resolución recurrida, no cabe deducir cantidad alguna en concepto de donación, a la que se califica como liberalidad a efectos fiscales, porque la base imponible, una vez producida la compensación con bases imponibles negativas provenientes de ejercicios anteriores, era de cero euros, razón que impedía la deducción fiscal de cantidad alguna porque ésta siempre sería superior, por ínfima que fuera, al 10 por 100 de cero euros.

Esa interpretación restrictiva no es procedente, por varias razones. Deba partirse de que la Administración se apoya en una exégesis literalista y, además, sesgada, de las normas aplicables, cuando la conjunción al caso de la interpretación finalista o teleológica -esencial cuando se trata de dar valor y contenido específico a una Ley de carácter tuitivo y estimulador de la actividad de las fundaciones como la Ley 30/1994- y de la interpretación sistemática obligan a sentar el criterio opuesto, por estas razones:

1) Ha de atenderse a la finalidad de interés público o general que persiguen las fundaciones reguladas en la Ley 30/1994 y, así, su Exposición de Motivos señala lo siguiente:

"La necesidad ineludible de actualizar la legislación sobre fundaciones viene determinada, de un lado, por el art. 34 de la Constitución, que reconoce el derecho de Fundación para fines de interés general con arreglo a la Ley, y, de otro lado, por la importancia que en la vida social ha adquirido el ejercicio del indicado derecho de Fundación. La reserva de Ley sobre este derecho es establecida por el art. 53 del texto constitucional.

A esa necesidad se une otra, también actual pero no estrictamente jurídica, cual es la de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general. Como la primera, también esta necesidad de estímulo es ineludible, vistos la dificultad de los poderes públicos de atender plenamente ese interés general y el protagonismo que la sociedad reclama y entrega a las variadas entidades sin ánimo de lucro".

2) El resultado de la aplicación de las normas por parte de la Administración distingue artificiosamente entre donación y liberalidad, que en sentido gramatical y jurídico son la misma cosa -toda donación es un acto de liberalidad, gratuito o lucrativo, conforme al Código Civil-, pero en sentido fiscal excluye las sumas que rebasen el 10 por 100 de la base imponible, precaución que debe entenderse en sentido de limitar cuantitativamente el disfrute de beneficios fiscales, no de excluirlas plenamente -con el efecto negativo, no tanto para el comprobado, sino para la institución beneficiaria de la contribución económica, que aquél puede verse disuadido de reiterar en el futuro-, en función de elementos económicos surgidos en ejercicios distintos de aquél a que se refiere la donación.

3) Además, el concepto de "la base imponible" definido en el artículo 11 de la Ley 61/1978 abona esta interpretación, al señalar que "Uno. Constituye la base imponible el importe de la renta en período de la imposición. // Dos. Las cuantías de las distintas partidas, positivas o negativas, que componen la renta, se integran y compensan para el cálculo de la base imponible".

4) Desde esta perspectiva, es desacertada la cita del artículo 35 del RIS de 1982, y que, de una parte, dicho precepto sólo es lícito en la medida en que respete la Ley como norma de superior rango que aquél desarrolla, de suerte que no es admisible el entendimiento de que el citado art. 35 RIS incorpora una noción de base imponible estructuralmente distinta de la proporcionada por el art. 11 LIS 1978, siendo así que, además, es desafortunada la mención aislada del art. 35, sin ponerlo en relación con el art. 36, que clarifica y facilita la interpretación del primero en sentido concordante, como no puede ser de otro modo, con la noción legal.

5) Por lo demás, la invocación del art. 10 de la Ley 43/1995, inaplicable *ratione temporis* al ejercicio 1995, tampoco aclara las cosas, pues ni tal precepto es interpretativo de la legislación anterior, dado el cambio radical de los conceptos impositivos que trajo consigo la mencionada Ley 43/1995, ni además sirve para avalar la tesis de la Administración, pues la clave es que aunque la base imponible sea el resultado de concordar la base imponible fijada mediante el esquema establecido en el art. 10.3 de dicha Ley (esto es, el resultado contable matizado por los ajustes legalmente pertinentes), con las bases negativas originadas en ejercicios anteriores (art. 10.1), ello es la evidencia de que la donación de que se trata, al incorporarse al resultado contable, debe ser medida en función de éste y, por tanto, para determinar la base imponible previa a la compensación.

Ese patrón es de aplicación también al ejercicio 1995 y los demás regidos por la Ley 61/1978, pues pese al modelo analítico de la renta que la preside, lo decisivo es que la compensación de las bases negativas procedentes de ejercicios anteriores se debe efectuar, lógicamente, por referencia a otro término de comparación, la base imponible previa, en la que debe integrarse la donación, entre todos los demás gastos y calcularse en función del conjunto de ingresos y gastos determinada bajo cualquier de las formas a que se refiere el art. 11.3, letras a) y b), de la Ley de 1978, pues lo que carecería de sentido sería introducir la donación, a efectos de su deducibilidad, fuera de su contexto normativo y contable, al margen de todos los demás ingresos, gastos, incrementos o pérdidas patrimoniales y sólo después de verificar que la base imponible (sin reflejar en ella la donación) es o no susceptible de compensación con bases negativas de ejercicios anteriores."

Pues bien, como señaló la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios en su escrito de 23 de marzo de 2018: "es evidente que este criterio no es aplicable al ejercicio 2016 en el que la formativa es clara y no da lugar a ninguna duda:

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

"Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases impositivas negativas de períodos impositivos anteriores."

Por lo tanto, el límite de la deducción contenido en el art. 20.2 de la Ley 49/2002, debe calcularse sobre la renta del período menos las bases impositivas negativas compensadas, por lo que no procede la rectificación solicitada por la Entidad."

El obligado entiende que ni la Ley 43/1995, ni la Ley 27/2014, sirven para avalar la tesis de la Inspección. Además, se refiere a la finalidad de la Ley 49/2002 y la inaceptabilidad de que la deducibilidad de una donación dependa de resultados económicos de ejercicios anteriores.

Considera que la citada Sentencia dispone que la base de la deducción ha de determinarse a partir de la base imponible previa a la compensación.

Como veremos a continuación, tal Sentencia no está aludiendo, como pretende el obligado, a una base de una deducción en cuota sino al límite de base imponible para deducirse la donación en base.

Al respecto, señala la Inspección que "la Ley 49/2002 determina un incentivo fiscal refiriéndose a magnitudes que define la ley fiscal, y estas magnitudes no dependen de la finalidad de la precitada Ley. Y en cuanto a la dependencia del donativo del resultado económico del ejercicio es tan obvia que no hay discusión, ahora bien, tan obvio como que las cuantías de las pérdidas de ejercicios anteriores influyen, también y sin lugar a dudas, en el equilibrio económico-financiero de la entidad y en sus decisiones sobre la aplicación de sus fondos.

Ciertamente la Sentencia no admite la interpretación de la definición de base imponible recogida en la Ley 61/78 en base a lo dispuesto en las leyes posteriores, pero en ningún caso esta Inspección deduce de la Sentencia -como parece entender el obligado tributario- que la interpretación de la definición de base imponible recogida en las leyes posteriores haya de interpretarse en base a lo dispuesto en la Ley 61/78.

Considera esta Inspección que las normas aplicables a estos efectos a partir de 1996 no plantean dudas de ningún tipo. La Ley 43/1995 y la ley 27/2014 determinan que "la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de las bases impositivas negativas de ejercicios /períodos impositivos anteriores." Y el artículo 20.2 de la Ley 49/2002 establece: "La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo".

Debe añadir esta Oficina Técnica una importante matización: la señalada Sentencia de la Audiencia Nacional versa sobre la aplicación de la Ley 61/1978 y, en concreto, sobre su artículo 13, que transcribe la Sentencia, y la Ley 30/1994, es decir, versa sobre si una donación es deducible en base y el límite para ello, no sobre una deducción en cuota.

En concreto, señala la Sentencia:

"...; la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, que regía en ese ejercicio, que a propósito de las "Partidas deducibles", dispone que:

"Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de los ingresos que procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes:

...m) Las cantidades donadas a establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos, calificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, hasta el límite del diez por ciento de la base imponible. Los donativos podrán hacerse en obras de arte o bienes de interés cultural cuando el donatario realice actividades artísticas o culturales". (...;)

El régimen fiscal de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos, actividades y programas prioritarios de mecenazgo, estaban regulados en los artículos 59 a 68 de la Ley 30/1994.

Así, en relación con el régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas jurídicas a entidades sin fines lucrativos establecía en su artículo 63 que:

1. A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de partida deducible el importe de los donativos que se realicen en favor de las Fundaciones y Asociaciones a que se refiere la Sección Primera del Capítulo Primero de este Título, en los siguientes casos: a) las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, (...) b) las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a). c) las cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a), o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español (...).

2. La deducción a que se refiere el apartado anterior, letras b) y c), no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible, previa a esta deducción, del donante correspondiente al ejercicio económico en que se realiza la donación. En el caso de tratarse de los bienes a que se refiere la letra a) del mismo apartado, la deducción de los mismos no podrá exceder del 30 por 100 de dicha base (...).

Según lo expuesto, en las entidades de la Ley 30/94 opera un límite del 10% de la base imponible previa a dicha deducción, mientras que en las entidades del artículo 13.m) de la Ley 61/78 el límite opera sobre la base imponible, que para su determinación debería tener en cuenta el propio donativo deducible." (...;)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 13.m) de la Ley 61/78, el importe del donativo efectuado sería deducible pero teniendo en cuenta que opera un límite sobre la base imponible del 10%.

Según el artículo 13.m) de la Ley 61/78 el importe del donativo no puede ser superior al 10% de la base imponible.

Determinada la base imponible, se calcularía sobre la misma la cuantía deducible atendidos los límites cuantitativos señalados en la norma, siendo el exceso una partida fiscalmente no deducible. (...;)

La Inspección considera que como declaró en el ejercicio 1995 una base imponible de cero pesetas, el donativo efectuado era superior al 10 por 100 de la misma, por lo que ha de ser calificado como liberalidad. La reclamante, alega que declaró una base imponible de cero pesetas tras compensar la base imponible positiva obtenida con las negativas originadas en ejercicios anteriores. Por ello, afirma que siendo su base imponible de 50.703.350 pesetas (tras los incrementos regularizados), la donación efectuada está dentro de dicho límite.

Sentado cuanto antecede, la cuestión se centra en determinar que ha de entenderse por base imponible, es decir, la magnitud sobre la que se aplica el límite del 10%."

Como se observa estamos ante una controversia totalmente diferente a la cuestión debatida aquí. La sentencia de la Audiencia Nacional no versa sobre la aplicación de deducciones en cuota, sino sobre la deducibilidad en la base imponible del IS de un donativo, con base en el artículo 13 de la Ley 61/1978 que contempla las partidas deducibles y en el artículo 63 de la Ley 30/1994, que regula los donativos deducibles. Es decir, la normativa que estudiaba sólo contemplaba como incentivo la deducción del donativo como gasto, no una adicional deducción en cuota. Por ello, el debate es totalmente distinto y, en modo alguno, puede pretenderse aplicar esta Sentencia al presente caso. Por supuesto, el donativo ha sido totalmente deducido en la base imponible y lo que se cuestiona es el límite de base imponible a efectos de una deducción en cuota y no a efectos de la deducibilidad del donativo.

En este caso los donativos se han deducido íntegramente sin que exista límite alguno en referencia a la base imponible para dicha deducción, frente a la normativa analizada en la citada Sentencia. Y para aplicar, adicionalmente, un incentivo en cuota, el límite a la base imponible debe ser una vez aplicadas las bases imponibles negativas previas. En definitiva, estando ante un debate totalmente opuesto a la sentencia que pretende aplicar el obligado, se debe confirmar el criterio de la Inspección, que como hemos dicho, no afecta en este caso a la aplicación de las deducciones, dado que no existe base imponible negativa que pueda compensarse.

Como señala la Inspección, se confirman las siguientes deducciones por donativos declaradas:

- en el período 2013, 12.403,42 euros [428,81 de 2011 + 4.375,00 de 2012 + 7.599,61 de los 12.189,82 de 2013 (35% de 34.828,07 euros)]
- en el período 2014, 10.403,94 euros [4.59,21 de 2013 y 5.813,73 de 2014 (35% de 16.610,67 euros)]
- en el período 2015, se genera un derecho a deducir de 17.038,00 euros (35% de 48.680,00 euros), y se aplicaron 4.496,77 euros en el período 2016 y 12.541,23 euros en el período 2017
- y en el período 2016 se genera un derecho a deducir de 77.202,00 euros (35% de 218.435,00 euros), y como hemos dicho se aplicó 4.496,77 de 2015.

Sin embargo, tras la regularización, la aplicación de deducciones debe modificarse, al alterarse las bases imponibles y cuotas. El apartado 4 del artículo 119 "Declaración Tributaria", de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, añadido por el artículo 24 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dispone, a este respecto, lo siguiente:

"En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos."

Por tanto, y puesto que, ante la propuesta de la Inspección confirmada por esta Oficina, no existe cuota para el período 2016 y 4.496,77 euros de 2015 se dedujeron en ese período 2016, ahora pasan a deducirse en el mismo 2015. Y, por otra parte, se han aplicado en el período 2017, 12.541,23 euros de 2015 y 13.262,61 euros de 2016, por lo que quedan pendientes de deducir 63.939,39 euros de 2016>>.

La Entidad en su escrito de alegaciones al TEAC reproduce las mismas consideraciones que las formuladas ante la Inspección.

Anticipa ya este Tribunal que desestima por los motivos que se expresan continuación la pretensión de la Entidad.

El artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula el derecho practicar deducción de la cuota íntegra del IS por razón de donativos, donaciones o aportaciones y en su apartado 2 dispone:

<<2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.>>

La cuestión controvertida se centra en determinar si "la base imponible del período impositivo" que sirve de límite para el cálculo de la base de deducción en cuota se refiere a la base imponible "previa" a la compensación de bases negativas, como pretende la Entidad, o a la base imponible declarada una vez compensadas las bases negativas como resuelve la Inspección.

La LGT dispone :

<<Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3.º del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda

.....

Artículo 14. Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales>>.

A juicio de este Tribunal el artículo citado, artículo 20 de la Ley 49/2002 , que regula un beneficio fiscal, ha de ser interpretado conforme a lo señalado en los citados artículos siguiendo la jurisprudencia del TS .

En este sentido, es claro que el citado artículo alude a la "*base imponible del período impositivo*" y que este concepto, como ya señaló este Tribunal en la Resolución reclamada objeto de la Sentencia de la AN invocada por la Entidad cuyo texto se transcribe en la misma y ahora se reitera, sí estaba definido tanto al tiempo de aprobarse (2002) la ley en los términos del artículo 10.1 y 23 insertos ambos en el Título IV "*La base imponible*" de la Ley 43/95 de IS, como en ejercicio de 2016, en idéntico sentido, artículo 10 y 26 insertos ambos en el Título IV "*La base imponible*" de la Ley 27/ 2014.

Así el Artículo 10. "*Concepto y determinación de la base imponible*" de la Ley 27/2014 en su apartado 1 dispone:

<<1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores>>

El concepto "*base imponible*" es definido por la Ley tributaria, aplicable al periodo conforme a lo ordenado por el letra a) del artículo 8.º "*Reserva de ley tributaria*" de la LGT:

<<Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario>>

Decayendo el argumento que la invocada Sentencia de la AN ofrecía relativo a que la idéntica definición de base imponible contenida en el artículo 35 del RIS de 1982 era un exceso reglamentario.

Y ese es el concepto al que se remite el beneficio fiscal (deducción en cuota), que precisamente ha querido establecer un requisito de limitación en el periodo que corresponda para adecuar la aplicación del incentivo fiscal al beneficio (base imponible) efectivamente gravado en ese periodo, comprensivo de la renta obtenida en el mismo minorada con la compensación de las bases imponibles negativas de periodos anteriores, sin que ello suponga negar la aplicación de beneficio fiscal vulnerando el principio de capacidad económica sino, por el contrario, adecuando este a esa capacidad manifestada en cada periodo permitiendo su disfrute en los periodos posteriores en los términos del artículo citado ("*diez años inmediatos y sucesivos*").

Decayendo el argumento que la invocada Sentencia de la AN ofrecía relativo al impedimento para la aplicación de beneficios fiscales.

En relación con ello ha de señalarse que lo dispuesto en los artículo 49 y 50 de la LGT:

<<Artículo 49. Cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta.

La obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta se determinarán a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos en este capítulo, según disponga la ley de cada tributo.

Artículo 50. Base imponible: concepto y métodos de determinación.

1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

En definitiva, que la Ley propia del tributo ha determinado el concepto de base imponible.

En relación con ello, como bien señala la Inspección, la Sentencia de la Audiencia invocada no resuelve una controversia como la planteada al venir referida a otra normativa (la Ley 61/78 y la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General) aplicable al periodo de 1995, no vigente ni aplicable al presente periodo, donde se regulaban de modo absolutamente diferente tanto el concepto de base imponible (la propia Sentencia invocada alude a que "*la invocación del art. 10 de la Ley 43/1995, inaplicable ratione temporis al ejercicio 1995, tampoco aclara las cosas, pues ni tal precepto es interpretativo de la legislación anterior, dado el cambio radical de los conceptos impositivos que trajo consigo la mencionada Ley 43/1995 ...*",), como los beneficios fiscales que se concedían y sus requisitos, debatiéndose en el caso enjuiciado si procedía o no la consideración como gasto deducible en la base imponible (minoración de la base

imponible y no deducción en cuota como acontece en este caso), en el periodo, de un donativo por incumplirse el limite del 10% de aquella al ser cero la base imponible por razón de la compensación de bases negativas.

Y además, en contra de lo afirmado por la Entidad, sus consideraciones no han sido confirmadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 14 de noviembre de 2013 (recurso de casación núm. 2707/2011).

No es cierto, como señala el alegante, que la citada sentencia haya sido confirmada por el Ts en la cuestión que nos ocupa.

El TS, en Sentencia de 14 de noviembre de 2013 (recurso de casación núm. 2707/2011), precisamente manifiesta no haber lugar a entrar sobre la expresada cuestión aplicable al ejercicio de 1995 al haberse declarado firme en este punto la Sentencia de la AN por inadmisión del Recurso de casación formulado por la Abogacía del Estado.

En definitiva que se infiere de la Sentencia citada que la base imponible regulada en el artículo 10 de la Ley 43/95 define a esta con inclusión de la pertinente minoración de las bases negativas de ejercicios anteriores compensadas del artículo 23 de la misma, y que siendo esta base imponible de cero por razón de tal compensación, no cabía deducción en base de las cantidades donadas.

Al respecto debe señalarse que la Sentencia de la Audiencia Nacional, confirmada ya, señalaba que "*Por último, indicar que, en apoyo de esta interpretación se ha de citar el art. 23.3, de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones"; lo que, a sensu contrario, impide que, en este caso concreto, de aplicación de deducciones, la Administración exija requisitos no contemplados por la norma fiscal reguladora del beneficio fiscal, o el sujeto pasivo lo exija sin cumplir los requisitos de la norma que los regula.*"

Esto es lo que aquí acontece: que la Entidad pretende aplicar una deducción en cuota sin cumplir el requisito del limite de la base deducción en relación con la base imponible del periodo.

Este mismo criterio ha aplicado este TEAC en resoluciones tales como la de 02-11-2017 (RG 5840/17) en la que decíamos:

<< reclamante afirma a que su actuación estuvo gobernada por una interpretación razonable de la norma hecha al amparo de la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (recurso 477/2007) en la que, frente a la resolución de este Tribunal Central de 25 de octubre de 2007 (RG 3103/2005), la Audiencia Nacional consideró que el límite de la base de la deducción era el 10% de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Sin embargo, no podemos acoger esta pretensión pues, como bien dice la Inspección, las referidas sentencias aplican normativa muy anterior a la vigente en el 2011 (Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos a la Participación Privada en Actividades de Interés General y Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) y distinta de ella.

En efecto, la normativa vigente en el momento de la comprobación que dio lugar a la liquidación ahora recurrida no ofrecía lugar a dudas: la base imponible es la magnitud que resulta de restar a la "base imponible previa" (resultado +/- ajustes) las bases imponibles negativas>>

Por tanto, el límite de la deducción calculado por el órgano gestor es correcto y han de desestimarse las pretensiones del reclamante.

Ha de resaltarse además que en otros supuestos donde se regulan determinados beneficios o incentivos fiscales, estableciendo requisitos de aplicación de límites relacionados con la base imponible el legislador determina con claridad cuando esa base imponible no es sino la "previa", precisamente separándose del concepto definido en la norma, que de otro modo sería aplicable.

Así el artículo 25. "Reserva de capitalización" de la Ley 27/ 2014 señala:

<<Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

.....

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior>> .

En definitiva, que el límite de la base de deducción de la cuota en de IS por razón de donativos, donaciones o aportaciones establecido en el artículo 20.2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las

entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, viene determinado por la base imponible del periodo definida en el artículo 10.1 de la LIS, constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, y no por la base imponible "previa" a esa compensación, desestimándose en este punto las pretensiones de la Entidad.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas