

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089617

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de marzo de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 6700/2020

#### SUMARIO:

##### **IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Régimen fiscal.**

*Impugnabilidad de la diligencia de consolidación.* En las diligencias de consolidación, que son las diligencias resumen que han de extenderse, de acuerdo con los arts. 98.3.g) y 195 del RD 1065/2007 (RGAT), con las entidades del grupo fiscal a las que se refiere una comprobación inspectora desarrollada en relación con dicho grupo fiscal, no se contiene ninguna propuesta de liquidación, a diferencia de lo que ocurre con las actas extendidas al grupo fiscal, por lo que, de su contenido, no cabe admitir ninguna indefensión ocasionada al obligado, sin que, además, en este caso se aprecie la rectificación o modificación que sostiene el obligado. Lo que se deriva del expediente que se ha realizado en el acta ha sido una adecuada calificación jurídica de los hechos, que fueron los reflejados en la referida diligencia de consolidación, al contenerse en ella, en el acta, como es preceptivo, la debida propuesta de liquidación, propuesta que no se contiene, porque no se debe, en las diligencias de consolidación, por lo que no cabe apreciar ninguna irregularidad en el procedimiento.

Así, en el acta se estableció, como valoración jurídica, que los gastos por dotación de provisiones correspondientes a la actividad relativa a las UTEs debe producirse en sede de la propia UTE, y no en sede de la sociedad a la que ésta imputa bases imponibles, sin que el hecho de que, en la diligencia resumen, no contuviera dicha conclusión jurídica suponga ninguna indefensión ni ningún vicio del procedimiento, ya que, como hemos señalado, en las diligencias no se contienen propuestas de liquidación y además, como señala el TEAR de la referida diligencia «no se infiere directa, inequívoca e irrevocablemente que tales gastos tendrán en la futura propuesta de liquidación que se incoe, el carácter de gastos fiscalmente deducibles».

Debe recordarse que en la tributación consolidada del Impuesto sobre Sociedades, el sujeto pasivo es el grupo y no cada una de las sociedades dependientes, y la diligencia de consolidación no es más que una diligencia resumen del resultado de las actuaciones, donde se deben recoger los hechos y manifestaciones del interesado pero que no contiene una propuesta de regularización ni afecta a la valoración jurídica que ha de recogerse en el acta -de disconformidad, en este caso- en la que se recoge la propuesta de regularización a cargo del sujeto pasivo, del grupo fiscal, ni del posterior acuerdo que finalmente se dicte en relación al mismo. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 11, 15 y 19.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 12, 13, 14, 16, 17, 19 y 71.

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 23 y 217.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 46.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 70, 99, 105, 106, 179, 183, 191 y 217.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 98 y 195.

Constitución Española, art. 31.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 24 de junio de 2020 recaída en los expedientes acumulados, tramitados con referencias 28/13800/2018 y 28/02857/2019, relativos, respectivamente, a las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra liquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2012 y 2013 dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid y contra la sanción conexas impuesta por el mismo órgano administrativo.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 12/11/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 07/08/2020 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 24 de junio de 2020 identificada en el encabezamiento.

Se describen a continuación los hitos más importantes del expediente.

### Segundo.

Con fecha 19 de enero de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general en cuanto al Grupo fiscal .../11, cuya sociedad dominante es **LMQ, S.L.** (en adelante **LMQ**), con NIF: ..., a la que se dirigió la comunicación de inicio en su condición de representante del grupo; dichas actuaciones estaban referidas, entre otros conceptos, al IS de los periodos 2012 y 2013.

En esa comunicación de inicio se informaba al obligado de que la duración máxima del procedimiento sería de 27 meses, conforme a lo dispuesto en el artículo 15.1.b) 2º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT), ya que **LMQ** estaba integrada en un grupo sujeto al Régimen de Consolidación Fiscal en el IS, y al Régimen Especial de grupos de entidades del IVA.

Como resultado de tales actuaciones de comprobación e investigación se extendieron, en fecha ... de 2018, las siguientes actas, en las que el actuario encargado del procedimiento recogió las propuestas de regularización que consideró procedentes en relación con el IS de los periodos indicados:

- Acta de disconformidad, modelo **A02, ...22**, en la que se recoge la propuesta de regularización derivada del ajuste resultante de la valoración, por su valor de mercado, de lo que se ha considerado como una operación vinculada, a efectos fiscales, que fue la establecida entre unas entidades dependientes, **JK, S.A.** y **GH, S.L.** mediante la cual la primera ejecuta una obra, correspondiente a la construcción de una vivienda unifamiliar para la segunda.

- Acta de disconformidad, modelo **A02, ...31**, en la que se contiene la propuesta de regularización que derivada de los ajustes a practicar como consecuencia del resultado de la valoración administrativa comprobado por la Administración para determinados inmuebles.

-Acta de disconformidad, modelo **A02, ...40**, en la que se recoge la propuesta de regularización global, incluyendo los ajustes que se entiende procedente practicar en cuanto a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria objeto de la comprobación.

Presentadas alegaciones por la interesada contra todas esas propuestas, el Inspector Coordinador dictó, el 16 de mayo de 2018, siendo notificados al sujeto pasivo en la misma fecha, los siguientes acuerdos de liquidación:

- Acuerdo de liquidación **A23 ...2**, que confirma la propuesta recogida en el acta de disconformidad con esa referencia, relativa al IS 2012 y 2013.

- Acuerdo de liquidación **A23 ...1**, que confirma la propuesta recogida en el acta de disconformidad con esa referencia, relativa al IS 2012 y 2013. .

- Acuerdo de liquidación **A23 ...40**, que confirma, si bien corrigiendo algún error aritmético advertido y admitiendo una deducción por donaciones, la propuesta de regularización recogida en el acta de disconformidad con esa referencia relativa al IS de los ejercicios 2012 y 2013. En este acuerdo liquidatorio, que incluye la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria, se tienen en cuenta (se descuentan) los importes que resultan de los anteriores acuerdos de liquidación referidos, dictados con el carácter de provisionales, resultando una cuota a ingresar total de 4.754.388,80 euros, de los que 3.988.753,73 euros corresponden a la cuota y 765.635,07 euros a intereses de demora.

Este es el acuerdo de liquidación origen del expediente al que se refiere la presente alzada.

### Tercero.

Los ajustes contenidos en el referido acuerdo de liquidación con referencia **A23 ...40** se explican a continuación.

La entidad **LMQ, S.L (LMQ)** era, como ya hemos dicho, la dominante del grupo de consolidación fiscal ..., formado por las siguientes entidades en los años comprobados 2012 y 2013:

Nº Grupo	Entidad	NIF	Razón social	Adm. Fiscal	Fecha Inclusión
...	Dominante	...	<b>LMQ SL</b>	28850	01/01/2011
...	Dependiente	...	<b>DF</b>	46601	01/01/2011
...	Dependiente	...	<b>KK SA</b>	28616	01/01/2011
...	Dependiente	...	<b>FH SL</b>	46601	01/01/2011
...	Dependiente	...	<b>NP SA</b>	28616	01/01/2011

...	Dependiente	...	<b>MQ SA</b>	46850	01/01/2011
...	Dependiente	...	<b>FFG SA</b>	28616	01/01/2011
...	Dependiente	...	<b>JK SA</b>	28616	01/01/2011
...	Dependiente	...	<b>MQ-P SL</b>	28616	01/01/2011

Las entidades dependientes del Grupo con las que se han desarrollado las actuaciones inspectoras y con las que, por ello, se extendieron las correspondientes Diligencias de Consolidación, fueron las siguientes:

Nº Grupo	Entidad	NIF	Razón social	Nº A 04 Num.Ref.:	Fecha de extensión de la A04.
...	Dependiente	...	<b>NP SA.</b>	...00	30/01/2018
...	Dependiente	...	<b>MQ SA</b>	...96	25/05/2017
...	Dependiente	...	<b>JK SA</b>	...16	30/01/2018
...	Dependiente	...	<b>MQ-P SL</b>	...73	30/01/2018

La entidad dominante **LMQ SL (LMQ)** se constituyó en 2003 y su objeto social, según sus estatutos, era la dirección y gestión de sus participaciones en sociedades, la colocación de recursos procedentes de sus participaciones y la prestación de servicios informáticos, de administración, contabilidad, asesoramiento fiscal y legal a dichas sociedades, a través de los oportunos profesionales, en su caso.

Desde su constitución, su administrador único ha sido **D. Axy**.

Aunque el domicilio social estaba inicialmente localizado en ..., su domicilio social y fiscal, desde 2010, está en ..., sito en C/ ... - ...

El esquema de control de la entidad es el siguiente:

<b>Cpp</b>	--	<b>Axy</b>	--hermanos--	<b>Bxy</b>	--	<b>Dmv</b>
	conyuge--				conyuge--	
		99,99%		99,99%		
		<b>GH SL</b>		<b>HHJ SL</b>		
		70,78%		29,21%		
		<b>LMQ SL</b>				
		100%	99,76% 100%	100%		
		<b>NP SA</b>	<b>MQ SA JK SA</b>	<b>MQ-P SL</b>		

La Inspección, fruto de las actuaciones de comprobación referidas, ha procedido a realizar diversos ajustes, tanto en la sociedad dominante como en algunas de las sociedades dependientes, por diversas razones; se trata, en concreto de negar la deducibilidad de ciertos gastos (por tenerlos como gastos no justificados o por no haberse acreditado su correlación con los ingresos), de negar la deducibilidad de ciertas provisiones de diversa naturaleza que habían sido dotadas por las entidades en los ejercicios objeto de la comprobación, de computar, como ingresos, intereses no declarados, de negar la deducibilidad de ciertos gastos registrados por UTEs en las que participaban entidades del grupo, de negar la deducibilidad de la retribución del administrador, etc.

Se expone a continuación el resumen de los ajustes realizados, por la Inspección, en cuanto a la situación tributaria del Grupo Fiscal, que son, en esencia, los que centran las cuestiones objeto de controversia que han de ser analizadas y respondidas a través de la presente resolución, como expondremos en los FUNDAMENTOS DE DERECHO.

## I. CORRECCIONES A EFECTUAR EN LA BASE IMPONIBLE INDIVIDUAL DE LAS SOCIEDADES DEL GRUPO ...

### A. LMQ SL

A.1. MODIFICACIONES DE LOS AJUSTES AL RESULTADO CONTABLE REALIZADOS POR LMQ SL.

A.2. NO SE ADMITE COMO GASTO LAS FACTURAS EMITIDAS A LMQ POR SUS SOCIOS.

A.3. NO SE ADMITEN COMO GASTO DETERMINADOS IMPORTES NO JUSTIFICADOS O NO CORRELACIONADOS CON LOS INGRESOS.

A.4. PROVISIONES DOTADAS POR GASTOS DE PERSONAL QUE NO HAN SIDO JUSTIFICADAS.

A.5. INTERESES DEVENGADOS Y NO CONTABILIZADOS COMO INGRESO.

A.6. AJUSTES NO REALIZADOS POR DEPRECIACIÓN DE UNA PARTICIPADA.

### B. KK SA.

B.1. PROVISIONES DOTADAS POR GASTOS DE PERSONAL QUE NO HAN SIDO JUSTIFICADAS.

### C. FH SL.

C.1. PROVISIONES DOTADAS POR GASTOS DE PERSONAL QUE NO HAN SIDO JUSTIFICADAS.

**D. NP.**

D.1. AJUSTES PROCEDENTES POR SU PARTICIPACIÓN EN UTE'S.

D.2. GASTOS NO DEDUCIBLES POR FALTA DE JUSTIFICACIÓN DEL GASTO O DE SU CORRELACIÓN CON LOS INGRESOS.

D.3. PROVISIONES DOTADAS POR GASTOS DE PERSONAL QUE NO HAN SIDO JUSTIFICADAS.

D.4. GASTO CONTABILIZADO POR "FACTURAS PENDIENTES DE RECIBIR" Y "PREVISIONES DE FACTURACIÓN" NO ACREDITADAS.

**E. MQ SA.**

E.1. GASTOS NO DEDUCIBLES POR FALTA DE JUSTIFICACIÓN DEL GASTO O DE SU CORRELACIÓN CON LOS INGRESOS.

E.2. DETERIORO DE INMUEBLES CONSIDERADO POR LA ENTIDAD Y QUE NO RESULTA DEDUCIBLE EN BASE A LA COMPROBACIÓN DE VALORES REALIZADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

E.3. PROVISIONES GENÉRICAS PARA TERMINACIÓN DE OBRAS.

**F. JK.**

F.1. RETRIBUCIÓN AL ADMINISTRADOR.

F.2. GASTOS NO DEDUCIBLES POR FALTA DE JUSTIFICACIÓN DEL GASTO O DE SU CORRELACIÓN CON LOS INGRESOS.

F.3. DETERMINADOS GASTOS EN VEHÍCULOS USADOS POR **Dmv** Y SUS FAMILIARES O POR EL SOCIO MAYORITARIO DEL GRUPO.

F.4. PROVISIONES DOTADAS POR GASTOS DE PERSONAL QUE NO HAN SIDO JUSTIFICADAS.

F.5. PROVISIONES GENÉRICAS PARA TERMINACIÓN DE OBRAS.

F.6. GASTOS ANTICIPADOS.

F.7. VALORACIÓN DE OPERACIÓN VINCULADA REALIZADA CON **GH SL**.

**G. MQ-P**

G.1. PROVISIÓN BÉTERA.

G.2. DETERIORO DE INMUEBLES CONSIDERADO POR LA ENTIDAD Y QUE NO RESULTA DEDUCIBLE EN BASE A LA COMPROBACIÓN DE VALORES REALIZADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

G.3. OTROS GASTOS.

G.4. PROVISIONES DOTADAS POR GASTOS DE PERSONAL.

**II. CORRECCIONES A EFECTUAR EN LA BASE IMPONIBLE DEL GRUPO FISCAL. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS INTRAGRUPPO.**

**III. CORRECCIONES A EFECTUAR EN LAS RETENCIONES DECLARADAS POR EL GRUPO FISCAL PROCEDENTES DE LAS UTE'S.**

**Cuarto.**

Trayendo causa de la liquidación dictada en los términos expuestos, y considerando la Inspección que dichos hechos y actos comprobados y que daban lugar a la misma podrían ser constitutivos de infracción tributaria, fue incoado un procedimiento sancionador abreviado que concluyó el 23 de enero de 2019 en que se dictó, por el Inspector Coordinador, un acuerdo con referencia **A23 - ...40** por el que, efectivamente, se tenía al grupo fiscal como responsable de la comisión, en los ejercicios comprobados, de una infracción tributaria leve de las tipificadas en el artículo 191 de la LGT del que resultaba una sanción a ingresar por importe de 1.493.589,55 euros en cuanto al IS de 2012 y de 500.787,32 euros en cuanto al IS 2013.

La cuantía total de la sanción a ingresar ascendía, por tanto, a 1.994.376,87 euros, siendo objeto de notificación el 24 de enero de 2019.

**Quinto.**

Disconforme con los referidos actos administrativos (acuerdo de liquidación **A23 - ...40** y acuerdo de imposición de sanción **A23 - ...40**) el obligado interpuso, en fechas de 15 de junio de 2018 y 11 de febrero de 2019, respectivamente, las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM), el cual las resolvió acumuladamente en fecha de 24 de junio de 2020, acordando desestimar la reclamación tramitada con RG 28/13800/2018, que se dirigía contra el acuerdo liquidatorio que, por tanto, quedaba plenamente confirmado, pero estimando en parte la reclamación tramitada con RG 28/02857/2019, dirigida contra el acuerdo sancionador, que se anulaba porque, aunque sí quedaba confirmada la culpabilidad del obligado en los ajustes regularizados y su motivación, no se habían tenido en cuenta, a la hora de la cuantificación de la sanción, aquellos ajustes a los que el obligado había prestado su conformidad a los efectos

de aplicar proporcionalmente la reducción por conformidad de la sanción, en los términos previstos en el artículo 188.1.b) de la LGT.

Así, en los FUNDAMENTOS DE DERECHO 35 y 36 de esa resolución se señala:

*"35.- Respecto a la acreditación de la culpabilidad en el acto sancionador, ...;*

*...cabe concluir que en la actuación del reclamante ha existido negligencia (entendida esta en el sentido apuntado, descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria).*

*En consecuencia, debe desestimarse su pretensión anulatoria, y confirmarse la sanción contra la que se reclama.*

*36.- Por último, el interesado alega la falta de aplicación de las reducciones previstas en el artículo 188.1.b) de la LGT, a aquellos conceptos respecto de los cuales el interesado ha prestado su conformidad con carácter previo al Acuerdo de liquidación, pese a la firma de actas de disconformidad, a saber:*

*(...;)*

*Comprobados los hechos anteriores, este TEAR acude a lo dispuesto en la Resolución del TEAC de fecha 5 de abril de 2018 (R.G. 06676/2014), la cual reitera el criterio establecido en la Resolución 3852/2013 de 11 de septiembre de 2017, de manera que la jurisprudencia creada por la Doctrina que de modo reiterado dicte el TEAC resultan vinculantes para toda la Administración Tributaria y órganos y Tribunales Económico-Administrativos, establece que debe aplicarse la reducción por conformidad, a pesar de haber suscrito el sujeto pasivo acta de disconformidad, respecto de las regularizaciones a las que expresamente dio conformidad en las alegaciones formuladas frente a tal acta, por establecerse expresamente dicha posibilidad en el artículo 7.2 párrafo 2º del RGRST sin que dicho precepto exija que, en estos casos, la conformidad deba ir referida a la totalidad de las regularizaciones propuestas en tales actas de disconformidad.*

*Concretamente, el criterio viene reflejado en el Fundamento de Derecho NOVENO de la mencionada resolución, a tenor de la cual:*

*NOVENO.- Por último, afirma el interesado que la reducción por conformidad está mal calculada por no haberse tenido en cuenta todos los ajustes respecto de los que se prestó la conformidad.*

*Efectivamente, el acuerdo de imposición de sanción, al determinar la reducción por conformidad, si bien enumera la totalidad de los conceptos a los que la interesada había manifestado su conformidad en sus alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incoada, sin embargo, en el cálculo de la reducción tiene en cuenta sólo una parte de los mismos. En particular, no tiene en cuenta la conformidad prestada a los siguientes conceptos: publicidad: 12.095,34 euros en 2010 y 2.135,59 euros en 2011; gastos de representación: 21.144,07 euros en 2010 y 2.778,42 euros en 2011; provisión insolvencias consorcio: 360,18 euros en 2010; restauración y viajes: 17.287,64 euros en 2010 y 28.121,77 euros en 2011 y reparación de embarcación: 4.965,74 euros en 2011.*

*Por ello, debemos estimar la pretensión en este punto, debiéndose calcular la reducción por conformidad teniendo en cuenta los anteriores conceptos, tal y como ha mantenido este Tribunal en resolución de 11 de septiembre de 2017 (RG 3852-2013).*

*En definitiva, dado el criterio anterior sostenido por el TEAC, el mismo criterio que el mantenido por el interesado en su escrito de alegaciones, cabe estimar la presente reclamación contra el acuerdo sancionador, ordenando la anulación de este, para que la Administración Tributaria dicte nuevo acuerdo sancionador en el cual se tenga en cuenta aquellos conceptos con respecto a los cuales el interesado hubiera manifestado expresamente conformidad con carácter previo a haber dictado el Acuerdo de liquidación, para la aplicación a dichos conceptos de la reducción por conformidad de la sanción, en los términos previstos en el artículo 188.1.b) de la LGT, anteriormente transcrito.*

*Como recapitulación, este Tribunal reitera que la reclamación número 28138002018 se DESESTIMA, y la reclamación número 28028572019 se ESTIMA PARCIALMENTE, sin perjuicio de que en la posterior decisión o fallo se haga mención en singular a la presente reclamación, al haberse producido la acumulación.*

*Por lo expuesto*

*Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución."*

#### **Sexto.**

Notificada dicha resolución a la entidad el día 22 de julio de 2020, en fecha 7 de agosto de 2020 se interpuso, contra la misma, el presente recurso de alzada mediante escrito en que se vierten las alegaciones que se resumen a continuación:

De carácter procedimental

- Nulidad de pleno derecho de la liquidación. La Inspección de los Tributos ha practicado la liquidación prescindiendo del procedimiento previsto al incrementar la base imponible por considerar como no deducibles determinados gastos de **KK, S.A. e FH, S.L.**, cuando, respecto a estas entidades, no se ha desarrollado el procedimiento establecido y previsto en el artículo 195 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).

## De carácter material

- Procedencia de la deducibilidad de los gastos regularizados por la Inspección.

En cuanto a la sanción impuesta se alega la inexistencia de elemento subjetivo, falta de motivación de la culpabilidad y la existencia en todo caso de una interpretación razonable de la norma.

## 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho o no de la resolución impugnada a la vista de las alegaciones formuladas.

### Tercero.

En su primera alegación, el obligado sostiene la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, origen del expediente, por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente la Inspección del procedimiento legalmente previsto y, más concretamente, por no haber atendido a lo que se establece en el artículo 195 del RGAT cuando, sin embargo, ha considerado, como no deducibles en el IS, determinados gastos de entidades dependientes **KK, S.A. e FH, S.L.**, sin que a dichas entidades se les hubiese notificado el inicio del procedimiento inspector ni se les hubiese extendido ninguna diligencia de consolidación.

Para resolver la cuestión controvertida debemos de partir de lo dispuesto en el referido artículo 195 del RGAT que establece:

#### *Artículo 195. Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal*

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

*En relación con los grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español, cuando no se haya comunicado la entidad que ostente la condición de representante del grupo, la Administración tributaria podrá considerar como tal a cualquiera de las entidades integrantes del mismo. En estos grupos fiscales, cuando se comunique el cambio de sociedad representante una vez iniciado el procedimiento, éste continuará por el mismo órgano actuante, por lo que afecta a las actuaciones relativas al grupo, con la nueva entidad representante.*

*2. En cada entidad dependiente, que no sea representante del grupo, que sea objeto de inspección como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal, se desarrollará un único procedimiento de inspección. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre Sociedades y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen de consolidación fiscal.*

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

a) Por cualquier actuación de comprobación e investigación realizada con la sociedad representante del grupo respecto al Impuesto sobre Sociedades.

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

4. Las circunstancias a que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se produzcan en el curso de un procedimiento seguido con cualquier entidad del grupo afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad representante y del grupo fiscal, siempre que la sociedad representante tenga conocimiento formal de ello. La concurrencia de dichas circunstancias no impedirá la continuación de las actuaciones inspectoras relativas al resto de entidades integrantes del grupo.

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

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

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

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

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

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

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

En cuanto a los supuestos de nulidad pleno derecho se contienen en el artículo 217 de la LGT que establece:

Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

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

(...)

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

(...;)

En relación con la referida alegación, ya planteada en primera instancia ante el TEAR, éste manifestó en la resolución aquí impugnada lo siguiente:

"...;.. en contra de lo alegado por el reclamante, el hecho de que a las sociedades dependientes identificadas no se les haya notificado la correspondiente comunicación de inicio no quiere decir que no pueda seguir una labor de comprobación e investigación individual respecto de las mismas, en el seno de una actuación notificada al grupo en su conjunto (y a la sociedad dominante como sujeto pasivo del mencionado grupo), de alcance general. Criterio que, por otra parte, ya negó la propia Inspección en las alegaciones presentadas durante el trámite de audiencia previo a la firma de actas, y posteriormente a la misma, durante el plazo de alegaciones ante la Oficina Técnica.

Como bien señala la Inspección, en el presente caso la regularización que efectúa la inspección es correcta, pues con la comunicación de inicio a la sociedad **LMQ, S.L.** se inicia un procedimiento de comprobación con respecto al grupo de consolidación fiscal ... por el Impuesto sobre Sociedades de 2012 y 2013 del grupo. En el marco de dicho procedimiento pueden ser comprobados y regularizados todos los elementos contenidos en la declaración del grupo (modelo 220) o que debieron incluirse y no constan en ella. En dicha declaración modelo 220 se incluyen todas las bases imponibles individuales de las distintas sociedades que conforman el grupo de consolidación fiscal cuya agregación, y tras las correspondientes eliminaciones e incorporaciones, forman la base imponible del grupo, pudiendo, por tanto, las bases imponibles individuales consignadas en la declaración del grupo ser objeto de comprobación y de regularización en el marco del procedimiento seguido con la sociedad dominante.

Por tanto, el hecho de que no se haya notificado a las sociedades dependientes identificadas comunicación de inicio de un procedimiento específico de comprobación e investigación de su situación tributaria individual se considera una mera irregularidad, que no invalida en ningún caso la liquidación resultante de la comprobación del grupo, por estar incluidas en la comprobación general notificada a la sociedad representante del grupo en su conjunto.

En relación a la comprobación de entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal, el artículo 65 del TRLIS dispone que (el subrayado es añadido):

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

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

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

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

Este mismo criterio es compartido por este TEAR, y así se ha plasmado en Resoluciones anteriores en relación a comprobaciones de grupos de sociedades, valga por todas, la Resolución de 30/07/2019 Nº 28-15370-2014, en cuyo Fundamento de Derecho CUARTO se expone lo siguiente:

"CUARTO.- (...)

Por lo general, si se comprueba el régimen de consolidación fiscal de un grupo, la citación deber ser a la entidad representante del grupo y a las entidades dependientes del mismo que se vayan a comprobar. Para eso, se cita en primer lugar a la entidad representante, e inmediatamente se cita a las entidades dependientes que también van a ser objeto de la comprobación. Ahora bien, esto no determina que en toda comprobación de un grupo fiscal sea necesario citar y comprobar a todas las entidades dependientes del grupo, pues de hecho cabe la posibilidad de limitar el alcance (TEAC 18-01-2006), no obstante, cuando las actuaciones inspectoras tienen alcance general o no este no se señala, la liquidación que pone término a estas actuaciones es una liquidación definitiva, aunque atendiendo al plazo máximo de duración del procedimiento inspector y los medios humanos y materiales disponibles, la comprobación se haya centrado en parte de las entidades integrantes del grupo (TEAC 16-2-06), aunque para con las entidades del grupo no comprobadas ya no pueden ser inspeccionadas posteriormente por los períodos a los que se refería la inspección.

De la regulación anterior, se observa que en relación al IS existe un único expediente, toda vez que el sujeto pasivo es el grupo de consolidación fiscal, de ahí que a las sociedades dependientes no se levanten actas en relación a dicha comprobación -sin perjuicio de otros conceptos por los cuales hayan sido también citadas que sean de tributación individual- sino que, simplemente se deja constancia de lo actuado con cada dependiente en una diligencia resumen, a la que se debe acompañar un informe (A04), remitiéndose copia de los mismos y de la documentación relevante al Equipo Coordinador para que este pueda extender las actas pertinentes por la comprobación del grupo.

(...)"

En definitiva, en dicho procedimiento de alcance general notificado a la Sociedad Dominante, como sujeto pasivo y representante fiscal del grupo consolidado, incluyen también, salvo mención expresa en contrario, a la tributación individual y las bases imponibles individuales de las sociedades dependientes incluidas en el mismo, de acuerdo con el artículo 65 y la doctrina antes expuesta.

Por tanto, la falta de notificación de comunicación de inicio específica, o de cumplimentación de alguno de los trámites procedimentales previstos en el artículo 195 RGGI, en relación con las entidades dependientes, no habiéndose generado indefensión en ningún momento, no invalida el acto resultante de la regularización del grupo."

Pues bien, al margen de lo señalado por el TEAR, que este TEAC comparte plenamente, debe señalarse que es criterio de este órgano (que, recordemos, es responsable de fijar doctrina vinculante para toda la Administración Tributaria) que el que no se haya cumplido con lo dispuesto en ese artículo 195 RGAT no supone un vicio invalidante del procedimiento inspector cuando las sociedades dependientes a las que refiera el incumplimiento seguían formando parte del grupo en el momento de realizarse las actuaciones, al haberse desarrollado las actuaciones con la sociedad dominante como sociedad representante del grupo, sin que pueda apreciarse indefensión alguna al contribuyente.

Así, en nuestra resolución de **25 de enero de 2022 (RG 8099/2019)**, disponible para su consulta en DYCTEA, reiterando lo ya concluido en una anterior resolución de 8 de enero de 2015 (RG 5085/12) y reiterando, también, el criterio de la Audiencia Nacional expuesto en sentencia de 25 de febrero de 2019 (rec. 176/2005), manifestábamos:

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

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

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

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

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

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

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

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

- Las obligaciones a comprobar y los periodos y el carácter general de las mismas, lo que determina claramente que el ámbito de la actuación inspectora, y por lo que al grupo fiscal .../98 se refiere, abarcaba la comprobación de las obligaciones tributarias por IS de todas las Entidades integrantes del mismo (TRLIS: artículo 67. "Definición del grupo fiscal. Sociedad dominante. Sociedades dependientes. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo, residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de ésta" y 58.1 de la LIS), según el ya citado artículo 195.1 del RGAT, y
- La interrupción del plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal, según el ya citado artículo 195.3 a) del RGAT ("Con arreglo a lo establecido en los artículos 68.1.a), 68.2.a) y 189.3.a) de la LGT y el artículo 87.3 del RGAT queda interrumpido el plazo de prescripción de los derechos y acciones de la Administración respecto de los conceptos y períodos indicados y para todo el Grupo respecto del Impuesto sobre Sociedades (artículo 56.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades - artículo 65.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo -).

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

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

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

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

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

<<4. Las circunstancias a que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se produzcan en el curso de un procedimiento seguido con cualquier entidad del grupo afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad representante y del grupo fiscal, siempre que la sociedad representante tenga conocimiento formal de ello. La concurrencia de dichas circunstancias no impedirá la continuación de las actuaciones inspectoras relativas al resto de entidades integrantes del grupo.

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

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

<<Artículo 98. Diligencias.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De ahí que, también siendo el representante del Grupo la Sociedad dominante, recaiga sobre ella, en su condición de tal, la obligación de presentar la correcta y completa declaración-liquidación del Grupo fiscal y, por tanto, de todas las Entidades que conforman el mismo y, de no ser así, puedan imponerse a éste representante (la Sociedad dominante) las correspondientes sanciones si se aprecia en su actuar el correspondiente requisito de culpabilidad; y así, el artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la redacción vigente al tiempo que se presentaron las declaraciones de IS 2014 objeto de este concreto ajuste, establecía en su apartado 1 letra d):

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

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:.....

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

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

consolidación fiscal", sea este, como decimos, la Sociedad dominante residente o la sociedad dominada residente así designada.

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

<<LGT

Artículo 147 *Iniciación del procedimiento de inspección* .....

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

RGAT

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

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

Como así consta en el presente caso, y señala el reclamante, de las Entidades dependientes consignadas en las correspondientes declaraciones modelo 220 se iniciaron actuaciones inspectoras cerca de la Entidad dependiente **TW SL**, con NIF ..., de acuerdo con la correspondiente Comunicación de inicio de fecha 8 de noviembre de 2017 a ella dirigida, posterior a la Comunicación de inicio dirigida a la Entidad Dominante, como así se informa ("Al formar parte el obligado tributario en los ejercicios 2012 a 2015 del GRUPO .../98, con carácter de sociedad DEPENDIENTE, estas actuaciones inspectoras se desarrollarán conforme a lo establecido en el artículo 195 del RGAT. Las actuaciones de comprobación e investigación del grupo, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 2012 a 2015 se iniciaron con la sociedad dominante del mismo, mediante comunicación de fecha 04 de julio de 2017, comunicación que interrumpió el plazo de prescripción de los derechos y acciones de la Administración respecto al Impuesto sobre Sociedades del grupo"), y a su eficacia interruptiva de la prescripción, y en las que se especifican las obligaciones tributarias y periodos objeto de comprobación y el alcance de las mismas y que, por lo a que a IS se refiere, han concluido con la formalización de la Diligencia de consolidación nº **A04 ...6**, de fecha 6 de noviembre de 2018, incluida, junto con su documentación, en el expediente de comprobación de Grupo Fiscal, puesto de manifiesto a éste con carácter previo a la formalización de las Actas al Grupo Fiscal .../98 y cuyas regularizaciones fueron objeto de conformidad o disconformidad manifestada por la Entidad dominante representante de aquél.

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

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

(...)

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

respecto de las cuales, a lo largo del procedimiento inspector y en los diversos tramites de alegaciones anteriores y posteriores a la formalización de las Actas, ha tenido sobradas ocasiones de acreditar y alegar cuantos hechos y fundamentos ha estimado convenientes.

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

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

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

### <<SEGUNDO Irregularidades en el procedimiento inspector.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**No se aprecia irregularidad invalidante por el motivo alegado.**

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

#### <<CUARTO

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

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

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

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

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

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

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

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

Se desestima este motivo>>.

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

Cabe añadir que este TEAC no desconoce el reciente auto del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2022, en el que se admite el recurso de casación n.º 3720/2019, interpuesto contra la referida sentencia de la Audiencia Nacional de Sentencia de 25 de febrero 2019, (rec. 176/2015), señalándose como una de las cuestiones con interés casacional la siguiente:

"1. Precisar si la omisión de los trámites previstos en el artículo 195 RGAT, en particular, el no haberse efectuado una comprobación directa sobre una de las sociedades dependiente del grupo fiscal que al final ha sido objeto de regularización y sobre la que no se ha extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04, es un vicio de nulidad absoluta o una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal."

No obstante, en tanto la referida cuestión aun no ha sido objeto de resolución por el Tribunal Supremo, entiende este TEAC que debe mantener la que es su doctrina al respecto, anteriormente expuesta, apoyada, como indicamos, en el criterio seguido por la Audiencia Nacional, por lo que, en el presente caso, no cabe sino desestimar las alegaciones del obligado sobre que el vicio cometido (no haberse notificado el inicio del procedimiento a las sociedades dependientes que han sido objeto de regularización) suponga la nulidad de pleno derecho de la liquidación dictada, al no poder considerarlo como un vicio invalidante.

Se desestiman, por tanto, las alegaciones del obligado.

#### Cuarto.

En su segunda alegación, entrando ya en el fondo de la regularización que da origen al expediente, el reclamante plantea la improcedencia de determinados ajustes practicados por la Inspección en la situación tributaria del grupo fiscal.

Procede analizar estos ajustes y valorar las alegaciones que, al respecto, realiza el recurrente para valorar la decisión tomada al respecto por el TEAR, puesto que lo que aquí se impugna es la resolución de éste que, en cuanto a todos esos ajustes, es confirmatoria con el criterio de la Inspección de los Tributos.

Comienza la entidad recurrente refiriéndose a los ajustes practicados en cuanto a la entidad dependiente del grupo Fiscal **MQ, SA**, comenzando por discutir los que se practican en cuanto a determinados gastos que se tienen por no deducibles por falta de justificación o por no haberse acreditado, de forma suficiente, su correlación con los ingresos de la entidad, derivados de la que es su actividad propia.

Antes de entrar a analizar las concretas alegaciones del obligado al respecto, debemos señalar que, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), la base imponible de un sujeto pasivo del IS se calcula corrigiendo el resultado contable, determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. El resultado contable constituye, pues, el punto de partida para la determinación de la base imponible del IS, de manera que los ingresos y gastos que componen dicho resultado integrarán la base imponible, salvo que la Ley del Impuesto disponga otra cosa, obligando a practicar los correspondientes ajustes. Por tanto, en principio, de acuerdo con ello, todos los gastos contemplados como tales en el Código de Comercio y legislación de desarrollo y en la normativa contable serán igualmente deducibles, con las únicas excepciones contenidas en las normas fiscales o tributarias aplicables.

Asimismo, conviene tener claro que la deducibilidad de un gasto, esto es, su admisibilidad como partida deducible, requiere, eso sí, que cumpla ciertas condiciones o exigencias:

A) Inscripción contable (artículo 19 TRLIS y actual 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS): por la que la deducibilidad del gasto está condicionada a que el mismo esté contabilizado, salvo excepciones, en la cuenta de pérdidas y ganancias. De tal manera que si el gasto no está contabilizado no puede, en principio, computarse en la base imponible.

B) Justificación: de tal manera que para la determinación de las bases, tanto los gastos como las deducciones practicadas requerirán su justificación mediante la correspondiente factura completa o en la medida que se justifique por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Un requisito complementario sería que el gasto debe responder a un hecho económico real, es decir, debe responder a la contraprestación de operaciones efectivamente realizadas.

C) Imputación al ejercicio según criterio de devengo (artículos 19 TRLIS y actual 11 LIS), que como regla general, el gasto contabilizado y justificado será imputado en la base imponible del periodo impositivo en el que se ha devengado, estableciendo la normativa del IS dos excepciones: la utilización de un criterio contable diferente aceptado por la Administración previa solicitud y la contabilización en periodos posteriores al de su devengo, deducibles en esos periodos en que se han contabilizado, siempre que ello no determine una tributación inferior a la que hubiera resultado de imputarlos al periodo en el que realmente se devengaron.

D) Correlación con los ingresos, en el sentido de que el gasto tiene que tener una relación directa o indirecta, mediata o futura, con los ingresos de la sociedad, los que deriven de su actividad. El artículo 15 de la LIS señala, al respecto, que no son deducibles aquellos gastos que tengan la naturaleza de "donativos o liberalidades", de manera que si un gasto no está directamente relacionado con la obtención de ingresos, se trataría de una liberalidad y por lo tanto, no sería deducible.

Como ha considerado este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su resolución para unificación de criterio de fecha 3 de febrero de 2010 (RG 358/2009):

*"en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto presente dicha correlación, esté contabilizado y se haya realizado efectivamente".*

Al respecto la Sala 3ª del Tribunal Supremo en sentencia de 5 de mayo de 2014 (casación nº 1511/2013) repasa su doctrina al respecto (F.Dº 4º):

*"Se ha de recordar en este punto que, ya bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (artículo 13 y 14), para que un gasto tuviera el carácter de deducible fiscalmente debía ser necesario para la obtención de los ingresos, además de real o efectivo. No bastando a tal efecto con estar contabilizado, porque el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (BOE de 21 de octubre), disponía que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente». Esta configuración no varió bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que vinculó el concepto de gasto fiscalmente deducible a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos recordado, entre otras muchas, en la sentencias de 25 de noviembre de 2011 (casación 594/09 , FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 y 3858/10 , FFJJ 8º y 3º, respectivamente). Pues bien, en virtud del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en la disciplina del artículo 105 de la Ley 58/2003 ), correspondía al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretendía, conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995, que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98, FJ 6º), 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05 ), FJ 4º), 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04, FJ 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05 , FJ 3º), 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05 , FJ 4º), 27 de mayo de 2010 (casación 1090/05 , FJ 3º), 24 de noviembre de 2011 (casación 594/09 , FJ 4º), 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09, FJ 3º, y 686/09, FJ 4º) y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior], sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (casaciones 4096/08 , 4910/08 y 4964/08 , FJ 4º en los dos primeros casos y FJ 5º en el último)]. Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05 , FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05 , FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04 , FJ 11º)]."*

Por tanto, el cumplimiento de los referidos requisitos que han de darse para admitir la deducibilidad de un gasto, y particularmente los que aluden a la efectividad y a la correlación con los ingresos, debe quedar suficientemente justificado y acreditado, suponiendo una cuestión de hecho sujeta a las normas que regulan en este ámbito los medios y valoración de la prueba.

En este punto, también es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario, en este punto, debe reconducirse a la materia probatoria pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación, y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución.

Como antes el artículo 114 de la Ley 230/1963, General Tributaria, ahora el artículo 105 LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), dispone

*"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".*

Es más que sólida la doctrina de este TEAC, apoyada en la jurisprudencia, de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones,

deducciones de cuota o requisitos de deducibilidad de gastos y, por tanto, si no se acredita la realidad de los hechos que permitan su aplicación, no podrá entenderse que ha nacido el derecho a deducir.

Por otra parte, la distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de reiterada jurisprudencia, siendo aplicable la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba. Así, el Tribunal Supremo, en sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras, se ha pronunciado en el sentido de que la carga de la prueba debe adaptarse a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Doctrina que ha sido recogida en la LEC que, tras disponer en el artículo 217 que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, matiza en el apartado 6 que "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

## Quinto.

En primer lugar, en cuanto a los gastos que la Inspección no ha permitido deducir a **MQ SA**, hace referencia el reclamante a los gastos por combustible de tarjetas "Solred", incurridos por D. **Axy**; dice la entidad que, aunque admite que éste no era empleado de la entidad, era un primer ejecutivo del grupo y, por tanto, tenía un evidente vínculo empresarial con la entidad que satisfizo los gastos en cuestión, existiendo, además la factura justificativa de los mismos, y siendo claro que estaban contabilizados debidamente. Sostiene, en síntesis, la entidad que no se pueden considerar como una "liberalidad" a efectos fiscales.

Pues bien este TEAC considera que se debe confirmar el criterio administrativo (la no deducibilidad del referido gasto) al no poder entenderlo como un gasto correlacionado con los ingresos de la entidad, debiendo recordarse que el señor **Axy** era, efectivamente, el accionista mayoritario del grupo. Debe añadirse que estos gastos por combustible de tarjetas Solred regularizados incluyen también algunos incurridos por el padre de D. **Axy** e, incluso, por dos personas más no identificadas, que no tienen relación laboral alguna con la entidad.

Como señala la Inspección, *"las tarjetas utilizadas por Exn, jubilado y accionista de la entidad con un 0,02 % de las acciones, y Axy, hijo del anterior y accionista mayoritario del grupo LMQ, ninguno de los dos empleados de MQ SA, no ha quedado acreditada la correlación de estos gastos con los ingresos de la entidad, por lo que se han de considerar una liberalidad y por tanto no deducibles, o bien una retribución de fondos propios en la medida en que los beneficiarios de esas tarjetas son socios, directo el primero e indirecto el segundo de MQ (Artículo 14.1 del TRLIS a) y e)"*.

A continuación, el reclamante se refiere a la dotación de la amortización por el inmueble "...", cuya deducibilidad también ha sido rechazada en el acuerdo liquidatorio. Señala que, sin embargo, debería admitirse su deducibilidad ya que se trata de un inmueble que se adquirió en un período en el que el derecho de la Administración a liquidar el IS estaría prescrito y que figuraba en el activo del balance auditado de la entidad, lo cual, a su juicio, sería prueba suficiente para justificar la dotación de la amortización contable, y, en consecuencia, su deducibilidad fiscal.

Hay que recordar, en este punto, que el obligado no justificó, ante la Inspección, ni cuándo ni cómo adquirió el referido inmueble, no aportó factura ni ninguna otra justificación del importe que se dió de alta en la cuenta contable correspondiente (de construcciones) y que, posteriormente, sirve de base para calcular la amortización.

Es evidente, por tanto que, como señala la Inspección y ha confirmado el TEAR, no cabe admitir la deducción de esta partida de gasto ya que ni si quiera se ha acreditado que corresponda al obligado, ni el importe por el que esta contabilizado, teniendo en cuenta que el artículo 70.3 de la LGT establece que

*"La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley".*

Se refiere, también, el recurrente al gasto relativo a "reforma local ...". Señala para defender su deducibilidad que se aportó, a la Inspección, la correspondiente factura, emitida por un tercero, que se encuentra pagada (y el gasto contabilizado) y concluyendo que no se puede aportar más información al respecto, debido al escaso importe de la reforma, sin que exista ni contrato ni albaranes en relación con la misma.

Pues bien, nuevamente, no cabe aceptar las alegaciones del obligado en este punto ya que la Inspección, en relación con este gasto, cuestionó fundamentalmente su realidad, debiéndose tener en cuenta lo previsto en el artículo 106 de la LGT, ya que, si bien es cierto que existe una factura emitida el .../2012 - que, sin embargo, no fue contabilizada hasta el .../2013 - ésta no sirve como elemento suficiente de justificación ya que, ante las dudas planteadas por la propia Inspección, no se ha identificado, por el obligado, ni la reforma realizada ni el inmueble en el que se realizó (y sigue sin hacerse en vía revisora) por lo que no cabe tener por acreditada la efectividad del

referido gasto con la mera aportación de la factura y el registro contable del mismo. A estos efectos, debemos tener en cuenta la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 3 de febrero de 2010 (RG 358/2009), que estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto y acuerda:

*"unificar el criterio en el sentido de que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad".*

Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de un gasto.

A continuación el reclamante sostiene que se debería admitir la deducibilidad de gastos correspondientes a otras tarjetas bancarias, las tarjetas VISA de la entidad que estaban a nombre de D. **Axy** y de algunos empleados de la entidad, ya que existe un desglose de los referidos gastos siendo claro que corresponden a conceptos que, de forma perfectamente lógica, corresponden a conceptos relacionados con las actividades de esos trabajadores de la entidad, por lo no cabría considerar dichos gastos como liberalidades a efectos fiscales.

Pues bien, compartimos, nuevamente, la conclusión inspectora al respecto de estos gastos al no haberse aportado suficientes justificantes de los mismos ni, particularmente, de su correlación con los ingresos; ni siquiera existe una explicación detallada e individual de los mismos y de por qué deberían ser considerados, cada uno de ellos, como gastos afectos a la actividad de la entidad, debiendo añadirse que, en el caso concreto de los gastos de la tarjeta VISA a nombre de D. **Axy**, corresponderían, más bien, a una retribución de fondos propios, en la medida en que el beneficiario de esa tarjeta es socio-indirecto- de la entidad, y, por tanto, serían aun más claro su condición de partidas no deducibles, en términos similares a cómo nos hemos posicionado en relación los gastos de combustible de la tarjeta Solred anteriormente analizados.

Del mismo modo el obligado considera como deducibles los gastos derivados del uso/utilización de un vehículo por parte del mismo individuo, D. **Axy** (incluyendo su amortización, otros gastos financieros y reparaciones); se refieren, en concreto, al **VEHICULO\_4** ... (*matrícula ...*) y suponen un importe conjunto de 7.003,24 euros en 2012, y 22.143,20 euros en 2013. Nuevamente, el argumento de la entidad es que, a pesar de que el Sr. **Axy** era empleado de la entidad, es evidente que, para el desarrollo de sus funciones como accionista mayoritario del grupo, requiere de la utilización de un vehículo, existiendo además las correspondientes facturas y estando todos ellos debidamente contabilizados.

Pues bien, como señala, al respecto, la Inspección, es claro que no cabe admitir la deducción de los referidos gastos vinculados al **VEHICULO\_4** al haberse acreditado que éste era utilizado por una persona que no tiene relación laboral con la entidad, y que, además, siendo socio indirecto de la misma como socio mayoritario del grupo, sería más razonable considerarlos como una retribución de los fondos propios (siendo, por tanto, unas partidas claramente no deducibles). Debe tenerse en cuenta, asimismo, que no se ha aportado mayor explicación de los referidos gastos ni en qué actividad concreta de la entidad se requería el uso del referido vehículo de lujo por parte de D. **Axy** con lo que justificar la deducibilidad.

A continuación el obligado alega que se debería admitir la deducibilidad de los gastos contabilizados en la cuenta ...- Invitaciones y otras atenciones, otra partida que ha sido objeto de ajuste por la Inspección. El obligado señala, al respecto, que se trata de gastos "de escasa cuantía" en relación a la cifra de negocios de la entidad (menos del 1%) y que, en todo caso, son derivados de relaciones públicas, aludiendo a lo que dispone la LIS, en el artículo 15, sobre la deducibilidad de este tipo de gastos sin justificación clara con el límite del 1% de la cifra de negocios. Dice al respecto que, aun cuando esa norma no estaba vigente en los ejercicios comprobados, resultaría lógico y proporcionado admitir la deducibilidad de los referidos gastos siguiendo su espíritu que entiende trasladable al caso.

Pues bien, nuevamente, cabe concluir que los referidos gastos, según el acuerdo de liquidación, son gastos relacionados con gastos de comida, bebida, lotes navideños, entradas para eventos (toros, teatro, etc), cuya correlación con los ingresos de la entidad y con sus actividades no ha sido debida ni suficientemente justificada por el obligado. No se identifica, además, en su mayoría, a los destinatarios de los servicios/ actividades a los que correspondían dichos gastos, ni se da, en ningún caso, mayor explicación en relación a los referidos gastos, por lo que no cabe considerar a los mismos como justificados ni correlacionados con los ingresos.

Como señala la Inspección *"El obligado en sus alegaciones al acta considera que estos gastos son deducibles. Aduce a este respecto que se trata de gastos derivados de relaciones públicas. Sin embargo, lo anterior no puede tenerse por acreditado. Tampoco ahora en las alegaciones se acredita efectuándose meras manifestaciones. Como se ha expuesto anteriormente, para que estos gastos sean deducibles su causa debe estar relacionada con la actividad empresarial del contribuyente, debiéndose acreditar las personas que han sido beneficiarias de los mismos y su objetivo empresarial concreto...:"*

*...La entidad en unos casos se ha limitado a manifestar que se trata de obsequios navideños, o entradas de toros, ópera o fútbol a disposición de los clientes, entidades financieras, socios y proveedores. Es decir, ni acredita las personas concretas que han sido beneficiarias de los mismos (manifestando incluso que algunos de estos gastos*

son obsequios a los socios, y, por tanto, no deducibles) ni su objetivo empresarial concreto. Asimismo, en relación con las "Láminas", detalla el nombre de la persona a quien se entregó la lámina, el cargo que ocupa y la empresa en la que trabaja (todos los nombres son de personas extranjeras), pero no se identifica la correlación con los ingresos de la mercantil MQ de las mercantiles detalladas.

*Por tanto, no se ha acreditado la correlación de esos gastos con los ingresos y, por tanto, no resultan deducibles. Artículos 105 de la LGT y 14.1. e) del TRLIS."*

Continúa el reclamante aludiendo a los gastos referidos a las existencias **Tt**. Entiende que se debe admitir su deducibilidad ya que, según él, se trata del gasto recogido en una factura pendiente de recibir por importe de 43.951 euros; dice que, dado que se registró contablemente, como gasto, en el momento de su devengo, aun cuando no existiera factura en dicho periodo, se debería admitir tal deducibilidad. Es decir, según el reclamante, en el ejercicio objeto de comprobación se contabilizó el gasto (factura pendiente de revertir) y se incrementó el valor de existencias (ingreso equivalente). En un ejercicio posterior, que podía haber comprobado la Inspección, se canceló/anuló la factura que estaba pendiente de recibir, registrándose el correspondiente efecto en las existencias.

Pues bien, frente a las referidas alegaciones del obligado hay que hacer constar que la Inspección en el acuerdo de liquidación manifestaba lo siguiente:

#### **"-Existencias "Tt".**

*No se ha justificado un importe de 43.951,00 euros contabilizado inicialmente como gasto, que posteriormente se activa como existencias de **Tt** en la cuenta ... Posteriormente se anula el gasto sin que se disminuya el importe del activo.*

*Dado que esas existencias de **Tt**, también denominadas "..., fueron depreciadas contablemente teniendo en cuenta un importe contabilizado en el activo en la cuenta ... superior en 43.951,00 euros al valor justificado, el deterioro considerado por la entidad en base a su propia valoración resulta excesivo en ese importe, no como resultado de la incorrección en el valor de realización de la existencia, extremo que se aborda en otro acuerdo, sino como consecuencia del exceso de valor de adquisición considerado para esa existencia (en la medida en que se compara el valor contabilizado con el valor que se considera de realización).*

*Así, como se recoge en el apartado 3.9.8.2. de la Diligencia de Consolidación, en el ejercicio 2012 se realizó la siguiente dotación al deterioro, por esa existencia:*

	<b>EJERCICIO 2012</b>
...	
VALOR EXISTENCIAS ...	587.984,28
DOTACIÓN AL DETERIORO EJERCICIO (Cta. ...)	-241.554,48
<b>TOTAL Valor Neto Contable</b>	<b>346.429,80</b>

*Por tanto, en virtud de lo previsto en el artículo 105 de la LGT, no resulta deducible como gasto un importe de 43.951,00 euros correspondiente a la depreciación de un activo en el que se ha considerado un exceso de valor de adquisición del mismo de ese importe.*

*Con respecto a las existencias **Tt**, el obligado en sus alegaciones al acta manifiesta que el gasto contabilizado corresponde a una factura pendiente de recibir por importe de 43.951 euros, que el gasto fue registrado en el ejercicio de su devengo, que se revirtió en un ejercicio posterior y que el gasto es fiscalmente deducible aunque no se haya aportado la factura.*

*El obligado en sus alegaciones efectúa una serie de manifestaciones que en modo alguno resultan acreditadas. Como ya se ha expuesto, no se ha justificado un importe de 43.951 euros inicialmente contabilizado como gasto y que posteriormente se activa como existencia. Tampoco ahora en las alegaciones posteriores al acta se aporta justificación alguna. Por tanto, en virtud de lo previsto en el artículo 105 de la LGT, no resulta deducible como gasto un importe de 43.951,00 euros correspondiente a la depreciación de un activo en el que se ha considerado un exceso de valor de adquisición del mismo de ese importe."*

Pues bien, de acuerdo a los hechos puestos de manifiesto por la Inspección, concluye este TEAC que nada de lo alegado logra desvirtuarlo, ya que la mera alegación, genérica y sin pruebas, por parte del obligado, de que se produjo una reversión de dicho gasto en un ejercicio posterior, que ni si quiera identifica, ni indica el concreto registro contable realizado en ese momento, no pueden servir para, como decimos, el criterio y las conclusiones alcanzadas por el órgano encargado de la comprobación y que practicó la liquidación tributaria.

#### **Sexto.**

El siguiente grupo de alegaciones del recurrente se refiere a los ajustes, realizados por la Inspección, respecto de las provisiones dotadas en sede de la referida entidad dependiente **MQ, SA**.

En primer lugar, se alega, al respecto, una cuestión de índole formal por la indefensión generada en el obligado ya que existen discrepancias entre el contenido de la Diligencia de Consolidación extendida por los actuarios de la Inspección de Valencia a la entidad dependiente citada y las actas del grupo extendidas en Madrid, luego confirmadas en el acuerdo de liquidación; según el reclamante, por la Inspección de Valencia, únicamente se puso en duda la calificación jurídica de las provisiones por razones de imputación temporal (es decir, se trataron como obligaciones implícitas o tácitas no deducibles fiscalmente en el momento de su contabilización sino en el momento en el que se incurran los gastos) mientras que, por el equipo de Inspección de Madrid, que fue el que extendió las actas, y posteriormente dictó los acuerdos liquidatorios, se pusieron en duda los mismos cálculos y el soporte de las provisiones. Añade, más concretamente, que en la diligencia de Consolidación, sobre la deducibilidad de una provisión por un expediente de daños en relación con la UTE "RZ", únicamente se señalaba, al respecto, que se posponía su deducibilidad al momento del pago.

Es decir, alega la entidad que, en las actas incoadas al Grupo Fiscal y, por ende, en los correspondientes acuerdos liquidatorios, no se puede modificar / rectificar lo recogido en las preceptivas diligencias de consolidación que se incoan a las concretas entidades del grupo afectadas por la comprobación, salvo que se acredite haber cometido un error de hecho, lo que no ocurre en el presente caso. Señala, asimismo, que, en este punto concreto, el cambio de criterio realizado por la Inspección de Madrid le generó una evidente indefensión, debiendo, en su caso, la Inspección haber ordenado que se completase el expediente, lo que, sin embargo, no se hizo.

Pues bien, en este punto, este TEAC entiende que procede confirmar lo señalado, al respecto, por el TEAR: en las Diligencias de Consolidación, que son las diligencias resumen que han de extenderse, de acuerdo con el artículo 195 RGAT y al 98.3.g) del mismo RGAT, con las entidades del grupo fiscal a las que se refiere una comprobación inspectora desarrollada en relación con dicho grupo fiscal, no se contiene ninguna propuesta de liquidación, a diferencia de lo que ocurre con las actas extendidas al Grupo fiscal, por lo que, de su contenido, no cabe admitir ninguna indefensión ocasionada al obligado, sin que, además, en este caso se aprecie esa rectificación o modificación que sostiene el obligado. Lo que se deriva del expediente que se ha realizado en el acta ha sido una adecuada calificación jurídica de los hechos, que fueron los reflejados en la referida diligencia de consolidación, al contenerse en ella, en el acta, como es preceptivo, la debida propuesta de liquidación, propuesta que, como hemos apuntado, no se contiene, porque no se debe, en las diligencias de consolidación, por lo que no cabe apreciar ninguna irregularidad en el procedimiento.

Así, en el acta se estableció, como valoración jurídica, que los gastos por dotación de provisiones correspondientes a la actividad relativa a las UTES debe producirse en sede de la propia UTE, y no en sede de la sociedad a la que ésta imputa bases imponibles, sin que el hecho de que, en la diligencia resumen, no contuviera dicha conclusión jurídica suponga ninguna indefensión ni ningún vicio del procedimiento, ya que, como hemos señalado, en las diligencias no se contienen propuestas de liquidación y además, como señala el TEAR de la referida diligencia "no se infiere directa, inequívoca e irrevocablemente que tales gastos tendrán en la futura propuesta de liquidación que se incoe, el carácter de gastos fiscalmente deducibles".

Se debe volver a recordar que en la tributación consolidada del Impuesto sobre Sociedades, el sujeto pasivo es el grupo y no cada una de las sociedades dependientes, y la diligencia de consolidación no es más que una diligencia resumen del resultado de las actuaciones, donde se deben recoger los hechos y manifestaciones del interesado pero que no contiene una propuesta de regularización ni afecta a la valoración jurídica que ha de recogerse en el acta (de disconformidad, en este caso) en la que se recoge la propuesta de regularización a cargo del sujeto pasivo, del grupo fiscal, ni del posterior acuerdo que finalmente se dicte en relación al mismo.

Hay que volver recordar, a estos efectos, que el artículo 195 del RGAT establece, en su apartado quinto y sexto, respecto de la documentación del procedimiento:

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

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

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

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

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

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

Y, por referencia, el art. 98.3.g RGAT dispone:

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

(...)

g) El resultado de las actuaciones de comprobación realizadas con entidades dependientes integradas en un grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades o en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido"

Pero no se puede olvidar el régimen jurídico de las diligencias contenido en la Ley General Tributaria que en su artículo 99.7 establece:

7. Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

(...)

Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Es por ello que este TEAC ha establecido en su resolución de 22 de septiembre de 2021 (3305/2020) que las diligencias de Consolidación no son impugnables, señalando:

"...la sociedad interesada tributa en el Impuesto sobre Sociedades, como sociedad dependiente, en régimen de consolidación fiscal, regulado en los artículos 65 y siguientes del Texto Refundido de la Ley de este Impuesto. En este régimen, que es de aplicación cuando se opta voluntariamente a él, es el grupo fiscal, representado por la sociedad dominante, el que tiene la consideración de sujeto pasivo, y las entidades integradas en el grupo no tributarán en régimen individual.

Teniendo presente esta particularidad el Reglamento de Gestión e Inspección regula la forma de desarrollar el procedimiento de inspección del grupo fiscal, en su artículo 195. Con la entidad dependiente se sigue un único procedimiento de inspección que comprende por un lado las demás obligaciones tributarias, y por otro lado las derivadas del Impuesto sobre Sociedades. Mientras las primeras pueden concluir con acuerdos de liquidación, las segundas están destinadas a incorporarse a la comprobación del grupo, cuya representación asume por Ley la sociedad dominante, para dar lugar a la liquidación definitiva del grupo. De ahí que el apdo. 5 de este artículo 195 del Reglamento contemple en la tramitación del procedimiento seguido con la sociedad dependiente que se lleve a cabo un desglose: de una parte el expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento, y de otra parte el expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades. En este último se incluye la diligencia resumen antes referida, con el resultado de las actuaciones relativas a este tributo. Y correlativamente dispone el apdo. 6 que en el procedimiento con la sociedad dominante el expediente relativo a este impuesto incluirá las diligencias resumen extendidas con las sociedades dependientes.

TERCERO.- De todo lo anterior resulta, a juicio del Tribunal, que la diligencia en cuestión no es susceptible de reclamación autónoma por parte de la entidad dependiente, ya que en virtud de la opción que se ejercitó, así como la sociedad dependiente no tributa individualmente en el Impuesto sobre Sociedades, sino que es el grupo fiscal el sujeto pasivo, tampoco puede aquélla impugnar la diligencia resumen de la comprobación e investigación seguida con ella en cuanto integrante del grupo, puesto que esta diligencia y el correspondiente expediente separado se incluyen en el correspondiente al grupo fiscal.

Por consiguiente, como consecuencia del régimen legal aplicable, no puede cada una de las sociedades dependientes recurrir la diligencia resumen, sino que corresponde a la sociedad dominante la facultad de impugnar en vía administrativa el acuerdo que finalmente resulte de la comprobación del grupo fiscal, pudiendo entonces plantear las cuestiones derivadas de la comprobación de cada una de las dependientes."

No cabe, por todo ello, admitir ninguna indefensión causada al obligado, debiendo ser ratificadas las siguientes manifestaciones del TEAR al efecto:

"En cuanto a la indefensión alegada por la recurrente por ese supuesto cambio de criterio, este TEAR señala que posteriormente a la instrucción del procedimiento se ha dado trámite de audiencia al interesado en los términos legal y reglamentariamente previstos para ello, así como posteriormente a la firma de actas de disconformidad se ha dado el preceptivo plazo de alegaciones ante la Oficina Técnica, el cual ha dictaminado su Acuerdo de liquidación

en los mismos términos que la propuesta planteada, por lo que no se ha producido ningún cambio de criterio entre la propuesta de regularización y la liquidación provisional derivada del presente procedimiento.

En cuanto al interesado, mencionar que durante todos los trámites anteriores ha conocido el criterio de regularización de la Inspección, contra el que ha podido efectuar, y de hecho, ha formulado las alegaciones pertinentes, tanto frente a la propuesta de regularización, como posteriormente, frente al Acuerdo de liquidación en vía económico-administrativa.

De manera que este TEAR afirma que no se ha producido en ningún momento la pretendida indefensión en este punto."

Se desestiman por tanto las alegaciones del obligado en este punto.

## Séptimo.

Entrando ya a analizar la deducibilidad de estas provisiones dotadas por **MQ, SA**, procede comenzar por la que se refiere a al expediente de daños UTE "RZ", ya que, según la entidad, contrariamente a lo sostenido por la Inspección, sería un gasto propio de cada uno de los miembros de la UTE y no de la UTE en sí, pues afecta a una obra que ya había finalizado. Señala que los defectos en el RZ, que era la obra para cuya realización se constituyó la UTE en la que participaba **MQ SA**, se manifestaron una vez finalizada la obra, por lo que los gastos correspondientes debieron ser asumidos directamente por los miembros de esa UTE, que ya estaba extinguida. Se refiere, en concreto, a las obligaciones de reparación de esos defectos, que debió asumirse por los partícipes en función de su porcentaje en la antigua UTE. Adjunta, a la alzada, el Acta de recepción de la obra de fecha 21 de septiembre de 2010 y la cancelación de aval de enero de 2011.

En relación con la referida cuestión el TEAR manifestaba:

"...alega el interesado que "finalizada la obra para la que se constituyó la UTE, esta queda sin objeto y se extingue, siendo responsables solidariamente sus miembros frente a terceros de cualquier contingencia futura". Añade que los defectos de la obra de Manises se manifestaron una vez finalizada la obra, asumiendo los miembros de la UTE extinguida la obligación de reparación de los mismos en función de su porcentaje en la antigua UTE.

Pues bien, no está de Acuerdo este TEAR en la pretensión manifestada por el interesado, pues no es congruente con lo establecido en el concepto de la dotación a la provisión, en la medida en que el mismo figura bajo el título provisión por terminación de obras.

En cualquier caso, el interesado no ha aportado pruebas sobre cuándo tuvo lugar la extinción de la citada entidad, ni de la finalización de la obra en cuestión, por lo que este TEAR no tiene manera de corroborar lo que alega en este punto.

Por otra parte, es correcta la afirmación de la Inspección sobre la tributación de las UTES, cuyo régimen especial se desarrolla en los artículos 50 y siguientes del TRLIS, concretamente en el artículo 50, que se remite al régimen previsto en el artículo 48 LGT, para las agrupaciones de interés económico españolas:

### Artículo 50. Uniones temporales de empresas.

1. Las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta ley.

### Artículo 48. Agrupaciones de interés económico españolas.

1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, se aplicarán las normas generales de este impuesto con las siguientes especialidades:

a) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad opte por la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 46 de esta ley en relación con esa misma parte.

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:

1.º Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

2.º Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### 3.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

Por tanto, dado que la dotación a la provisión es un concepto que debe deducirse en la propia entidad, en su caso, y no en el socio, no procede la deducción del gasto examinado en el socio, **MQ SA**, desestimando la presente alegación.

Además, el interesado no aporta prueba de la fecha de extinción de la UTE, como pretende y alega en su escrito.

En este caso, no se admite la deducción del gasto porque la misma habría supuesto una duplicidad, al haberse deducido en la UTE, y posteriormente, en la sociedad a la que dicha UTE le imputa bases imponibles, de acuerdo con el régimen especial de tributación."

En relación con la cuestión controvertida, se debe recordar que la Inspección puso de manifiesto que **"MQ SA ha integrado, en los ejercicios objeto de comprobación, como gastos, dotaciones por provisiones genéricas en la subcuenta contable 69580000 ("dotación provisión para terminación de obra"), tanto por obras propias realizadas por la entidad, como por diez de las U.T.E. 's, en las que participa, y en ambos casos por obras que estén en curso de ejecución, como de obras ya finalizadas."**

Procede confirmar, por ello, lo manifestado por el TEAR, sin que sean admisibles las alegaciones del obligado ya que la rubrica de la provisión era de la de "provisión para terminación de obra" y seguir sin aportar, no obstante los documentos presentados, prueba fehaciente, por ejemplo, de la fecha de extinción de la UTE.

En este punto conviene recordar que, de acuerdo al régimen jurídico de las UTES, reguladas en la Ley 18/1982, una vez cumplido el objeto por el que fue creada la UTE pasa a una fase de liquidación, donde deberá realizar un balance de ingresos y gastos. Una vez saldada la totalidad de los créditos que terceros ajenos a la Unión pudieran tener contraídos con ella y habiendo cobrado todos aquellos que tuviera derecho a percibir, ya fueran de origen público o privado, la UTE deberá efectuar un balance de ingresos y gastos. Tras realizar la operación anteriormente mencionada, en el supuesto de existir remanente, será distribuido en proporción a la participación que cada empresa tenga en la UTE compensando los saldos existentes a favor de sus integrantes siempre y cuando se cuente con la autorización del Comité de Gerencia.

La extinción de la UTE se formaliza en escritura pública y debe ser comunicada a la Agencia Tributaria para que proceda a causar baja de la Unión en el Registro Especial de UTES.

El obligado, como dice el TEAR, no ha aportado ni la escritura pública de extinción de la UTE ni la baja de la misma en el Registro Especial de las UTES por parte de la AEAT, por lo que no cabe estimar las alegaciones del obligado.

#### **Octavo.**

A continuación el obligado alega que se debería admitir la deducción por la dotación a la provisión por retirada o levante de instalaciones, liquidaciones pendientes y fianzas y avales, ya que, según éste, no se trata de unas obligaciones implícitas o tácitas, como sostiene la Inspección, al ser un hecho notorio que, en las obras públicas, los contratistas tienen la obligación de dejar los terrenos públicos en el mismo estado en el que lo encontraron con anterioridad al inicio de las obras; igual conclusión merecen los importes referidos a las liquidaciones y avales, ya que son obligaciones legales que no cabe incumplir.

Pues bien, no cabe aceptar las alegaciones del obligado ya que, como sostiene la Inspección, dichas provisiones han sido regularizadas porque respondían o se justificaban por obligaciones implícitas o tácitas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 del TRLIS, no habiendo quedado justificado, por el obligado, ni en cuanto al concreto concepto a que correspondían ni en cuanto a la cuantía, y así se refleja en el acuerdo de liquidación:

*"El obligado manifiesta en sus alegaciones que las provisiones por retirada y levante de instalaciones, gastos de liquidación y fianzas no se corresponden con obligaciones implícitas o tácitas, sino con obligaciones determinadas por una relación contractual aportando una lista de las publicaciones oficiales de algunos de los correspondientes concursos.*

*Sin embargo, el obligado no justifica qué circunstancias o motivos han dado lugar a la dotación de las provisiones (y es evidente que la mera referencia a la publicación oficial de los correspondientes concursos no basta a estos efectos) ni mucho menos el importe de dichas dotaciones (no bastando a estos efectos la mera aportación de unos cuadros listando los importes, sino que es necesario justificar de dónde salen dichos importes)."*

Y como señala el TEAR "Vista la documentación aportada, en ningún momento este Tribunal advierte el carácter de disposición legal o contractual de las obligaciones anteriores, pues en el contrato no se menciona de manera específica dicha obligación, y la forma de cálculo de la misma responde más bien a meras estimaciones (lo cual no implica necesariamente la no fiabilidad de las mismas, dada la experiencia y análisis de la empresa)

realizadas de forma interna por la entidad, lo cual, al igual que afirma la Inspección, ponen de manifiesto el carácter implícito o tácito de estas obligaciones."

Cabe añadir que, siendo evidente que, como señala el reclamante, la retirada y levante de las instalaciones por su parte le supondrá un gasto, el hecho de que solo haya podido realizar una estimación del importe de dicho gasto, determina que no quepa admitir la deducibilidad fiscal de la dotación a la provisión (el gasto será deducible cuando tenga lugar). Como señalamos en nuestra resolución de 10 de julio de 2019 (RG 1088/2018), que reitera la de 16 de enero de 2019 (RG 14/2016) las provisiones de esta naturaleza por terminación de obra recogen un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía, por lo que no puede ser considerada como fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1ª) del TRLIS, al tratarse de una obligación implícita o tácita.

Así, en la referida resolución manifestábamos:

*"El objeto de esta provisión es cubrir los gastos que se produzcan hasta la devolución de los avales que garantizan la buena ejecución de la obra. Su dotación, como señala la Inspección, está prevista en la Orden de 27 de enero de 1993 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas constructoras de la siguiente forma:*

*"497. Provisión para terminación de obra (+).*

*Provisiones para hacer frente a los gastos de conservación de la obra durante el período de garantía, retirada de obra y levante de instalaciones y gastos de liquidación y fianzas hasta su devolución.*

*Figurará en el Pasivo del Balance.*

*Su movimiento es el siguiente:*

*a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6955.*

*b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 7955".*

*Se trata, por tanto, de una provisión que recoge gastos definidos o ciertos pero de cuantía indeterminada. La Inspección ha considerado que procede la regularización de la provisión por tratarse de una obligación implícita o tácita, lo que determina la no deducibilidad de la misma con base en el artículo 13 del TRLIS, que establece:*

*"1. No serán deducibles los siguientes gastos:*

*a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas".*

*A este respecto, justifica la Inspección la calificación de la provisión dotada como obligación implícita o tácita de la siguiente manera:*

*"El PGC considera como tales las que su nacimiento se sitúa en una expectativa válida creada por la empresa frente a terceros de asumir tales obligaciones. En estas obligaciones hay un cierto carácter subjetivo y unilateral en la generación del riesgo cubierto por la provisión, ya que en las mismas no existe una correlación con un derecho de un tercero que pueda exigir su cumplimiento, por lo que la normativa del IS entiende que esa obligación asumida por la empresa no es un hecho lo suficientemente cierto que determine la asunción fiscal del gasto asociado a esa provisión, bastando con una mención en la memoria de las cuentas anuales.*

*La Doctrina Administrativa así lo aplica, en un contrato de mantenimiento de una planta, donde existe el compromiso de sustituir los elementos que originan salida de recursos cuando sea imposible su reparación o el coste de esta sea superior al de sustitución, si el servicio de mantenimiento funciona con normalidad, no es probable sustituir los activos hasta el fin de su vida útil, por lo que no hay una obligación, sino un pasivo contingente (DGT CV 17-2-14).*

*Es decir, el reconocimiento contable de esta provisión debe cumplir con los requisitos establecidos en la Norma de Registro y Valoración 15ª del PGC y por tanto debe estar en conceptos de gastos definidos. No pueden estimarse provisiones de forma global sin definir su causa específica. Además en el caso concreto de la provisión por terminación de obra de las empresas constructoras, debe reconocerse al terminar la obra.*

*Según ha manifestado el sujeto pasivo, "el procedimiento que se sigue por todos los contratistas es dotar una provisión durante la ejecución del contrato, con el objetivo de que se produzca una prudente correlación de ingresos y gastos, provisión que será aplicada posteriormente con los gastos que se hubiesen producido hasta el momento de la devolución de los avales hasta su total cancelación en el momento de recibir los avales que garantizaban la buena ejecución del proyecto".*

*De esta manera, la argumentación manifestada por el obligado tributario respecto a su dotación durante la ejecución del contrato sin una causa concreta y determinada, no puede considerarse correcta para su deducibilidad*

fiscal porque el PGC, como se exponía anteriormente no permite la dotación de provisiones de forma global, sino que tiene que tratarse de obligaciones futuras que lleven a la empresa a desprenderse de recursos".

En relación con esta provisión para finalización de obra que dotan las empresas constructoras, este Tribunal ya manifestó en su Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 14/2016) el criterio de que la misma no pueda ser considerada fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.a) del TRLIS, al tratarse de una obligación implícita o tácita, señalando:

Pues bien, procede, también ahora, confirmar la regularización realizada por la Inspección ya que, en este caso, aunque sí que nos encontramos con una provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable (ya que, como se ha señalado en el apartado anterior, encaja en la cuenta 497 del plan contable de las empresas inmobiliarias, recogiendo un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía) sin embargo, como señala la Inspección, no puede ser considerada como fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13. 1 a) del RDLeg 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la ley sobre el Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) al tratarse una obligación implícita o tácita.

El referido artículo 13 del TRLIS establece:

"Artículo 13 Provisiones

1. No serán deducibles los siguientes gastos:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

(...)

El obligado se limita a señalar que no es una obligación implícita, ya que cuando se le adjudica a la UTE la construcción del Pabellón, el adjudicatario se obliga a la entrega del mismo en las condiciones que permitan su uso y, por tanto, se obliga a la retirada de los medios materiales utilizados para la obra y a la conservación en perfecto estado hasta su entrega.

No cabe admitir la alegación del obligado ya que es obvio que la referida obligación de retirada y conservación de la construcción es una obligación implícita de acuerdo a lo ya manifestado por la Inspección. El argumento del obligado sería aplicable a cualquier tipo y condición de gasto que, de cualquier manera, pudiera afectar a la entrega en perfectas condiciones de la obra adjudicada, resultando en la práctica ilimitada la referida provisión."

Se desestiman por tanto, también, las alegaciones del obligado en el presente punto.

## Noveno.

En la siguiente alegación el obligado manifiesta que se debería admitir la deducibilidad de la provisión por remuneraciones devengadas pero pendientes de pago, ya que debería ser indiferente, a efectos fiscales, que se hayan contabilizado esos importes como provisiones en lugar de como gastos de personal, ya que, en todo caso, responden a gastos que se han devengado en el ejercicio que se contabilizaron, al ser importes variables en función de los avances de la obra.

En relación con la referida provisión hay que señalar que en las cuentas anuales de la entidad se dice que se corresponden con la previsión de pagas de extra ya devengadas pendientes de pago.

Pues bien, en relación con la referida provisión, la Inspección detectó una primera incongruencia no aclarada por el obligado, ya que no estaban contabilizadas como gastos de personal cuando si verdaderamente se tratase de gastos de esa naturaleza ya devengados es como deberían haberse reflejado en contabilidad (y no como "dotación provisión terminación de obra", cuenta ...) y deberían haber tenido como contrapartida una cuenta de remuneraciones pendientes de pago, no una de provisiones.

Por otra parte, la Inspección también pone de manifiesto cómo, en la cuenta ... de sueldos y salarios, se contabilizaron las pagas extras en los meses de junio y diciembre de cada año, por lo que no parece suficientemente explicado que puedan existir otras pagas extras recogidas en la cuenta ... de "dotación provisión terminación de obra", como pretende justificar la entidad. Se añade, asimismo, por la Inspección, la incongruencia de que dichas provisiones por terminación de obra que, sin embargo, como defiende la entidad, corresponden a remuneraciones pendientes de pago, ascendiesen a 2.382.241 euros a 31/12/2013, y, sin embargo, el gasto de la entidad en sueldos y salarios, en el año 2013, ascendiese a sólo 4.921.775,20 euros, enfatizando, además, el hecho de que el personal va en disminución, pasando de ... personas fijas en 2012, a ... en 2013, como se deduce en sus declaraciones tributarias (modelos 200 del IS).

Por todo ello, en virtud de lo dispuesto en el artículo 105 de LGT, entiende este TEAC que lo alegado no desvirtúa los razonamientos administrativos, por lo que se debe confirmar la regularización practicada en este punto al no haberse acreditado, por el obligado, que el montante de las referidas provisiones por remuneraciones pendientes se correspondiese realmente con gastos de personal devengados durante el año por pagas extraordinarias.

En cuanto al cálculo de las provisiones procede ratificar lo ya señalado por el TEAR en el sentido de que *"Puesto que se han desestimado todas las alegaciones relativas a aquellos gastos de dotación de provisiones no considerados fiscalmente deducibles por la Inspección, no procede que este TEAR se pronuncie sobre el debido cálculo de valor contable de las mismas, cuestión que, por otra parte, tampoco ha sido planteada por la Inspección, que no ha modificado el valor de ninguna de las provisiones consideradas deducibles, ni ha esgrimido error en el cálculo del importe de las mismas como criterio para eliminar la deducibilidad."*

## Décimo.

Alega, finalmente, el obligado, con carácter subsidiario en relación al tratamiento fiscal de las provisiones dotadas por **MQ**, **SA** que la inspección habría incrementado indebidamente la base imponible, al ajustar por la totalidad de los saldos de las provisiones discutidas, sin haber tenido en cuenta que parte de ellas aún no se habían eliminado por no haberse aplicado a su finalidad; en concreto, dice el reclamante que la Inspección de los Tributos está regularizando los saldos finales de las provisiones, al cierre de 2012 y 2013, sin comprobar si los saldos finales de 2011 se han eliminado por no haberse aplicado a su finalidad. Así, se está calificando, como importes no deducibles, gastos imputados a la cuenta de Pérdidas y Ganancias en ejercicios previos a 2012, que no fueron, sin embargo, objeto de comprobación por estar esos ejercicios prescritos, incluyéndolos en los ajustes a practicar en 2012 y 2013 sin cobertura legal.

Pues bien, no cabe admitir las alegaciones del obligado ya que, como bien señala el TEAR, no se ha aportado prueba alguna de la reversión de dichos saldos de provisiones en los ejercicios que señala la entidad por no haber sido utilizados para su finalidad específica, por lo que, en virtud de la carga de prueba prevista en el artículo 105 LGT, no se entiende acreditado el derecho que pretende defender el interesado, sin que dicha carga corresponda a la Inspección como afirma el obligado de acuerdo al principio de facilidad de aportación de la prueba y tratarse de un gasto. Como hemos dicho, son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30-09-1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota etc.

## Décimo primero.

El siguiente grupo de alegaciones del obligado está referido a los ajustes, en base imponible, que se realizan, por la Inspección, respecto de la sociedad dominante del grupo, **LMQ**, **SL** (**LMQ**).

Señala, en primer lugar, el interesado que la regularización de la Inspección respecto de las facturas recibidas por **LMQ** de sus socios **GH**, **SL** y **HHJ**, **SL** (se ha negado la deducibilidad de estos gastos registrados en sede de **LMQ**) genera un enriquecimiento injusto de la Administración y va en contra de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, al no efectuarse el correspondiente ajuste bilateral en dichas entidades.

Alega, además, que los servicios prestados por dichas entidades vinculadas si fueron reales, ya que eran servicios de dirección y decisiones estratégicas que se prestaban a todo el Grupo pero que se facturaban a **LMQ**, sociedad ésta que, a su vez facturaba, al resto de sociedades del grupo, los importes correspondientes. Señala, en ese punto, que si la Inspección entiende que de esa manera se estaba satisfaciendo renta a sus socios, debería reconocer el derecho a aplicar la deducción por doble imposición de dividendos.

Por último, señala que, en todo caso, al tratarse de una operación vinculada, tendría que haberse practicado la regularización de acuerdo al procedimiento previsto en el artículo 16 TRLIS.

Pues bien, hay que anticipar que no cabe aceptar las alegaciones del obligado, debiendo analizarse, en primer lugar, la realidad de los supuestos servicios (de dirección y decisiones estratégicas) prestados por **GH** y **HHJ** a **LMQ**, pues el motivo por el que se ha negado la deducibilidad de los importes correspondientes a los mismos registrados por esta entidad fue, precisamente, que no se había acreditado esa realidad, es decir, que no se había justificado que hubiesen existido dichos servicios.

La Inspección ha presentado suficientes indicios para concluir que dichos servicios no han sido prestados, siendo meramente fingidos o simulados.

Así, los supuestos prestadores **GH SL** (al 70,78%) y **HHJ SL** (al 29,22%), son, como se ha dicho, los socios de **LMQ** que es la entidad que, supuestamente, recibió el servicio.

**GH SL** es propiedad al 99,99 % de D. **Axy**, administrador único de la entidad, y de **LMQ**, como de la mayoría de las sociedades del grupo fiscal. La sociedad tiene su domicilio social y fiscal en el domicilio de su administrador, en la Calle ... .

**HHJ SL** es propiedad al 99,99 % de D<sup>a</sup>. **Bxy**, hermana de D. **Axy**. D<sup>a</sup>. **Bxy** es asimismo la administradora única de la entidad. La sociedad tiene su domicilio social y fiscal en el domicilio de su administradora, en Calle ...

Los contratos que amparan dichos servicios "de Asesoramiento Financiero, Dirección de Operaciones, e Integración de Negocios y nuevas adquisiciones" son idénticos y de la misma fecha, las facturas también son casi idénticas. Dichas entidades, sin embargo, no tienen personal asalariado. **GH SL** tiene como objeto social la gestión de fondos y **HHJ SL** tiene como objeto social la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia.

En comparación, **LMQ** tiene por objeto social "la dirección y gestión de sus participaciones en sociedades, la colocación de recursos procedentes de sus participaciones y la prestación de servicios informáticos, de administración, contabilidad, asesoramiento fiscal y legal a dichas sociedades, a través de los oportunos profesionales, en su caso" y, para la realización del mismo, dispone de aproximadamente ... trabajadores, y de alta cualificación la mayoría de ellos. Añade la Inspección que son los propios empleados de **LMQ** los que depositan las cuentas de **HHJ** en el Registro Mercantil

Como señala la Inspección parece poco racional y lógico, y en todo caso muy poco explicado, que **LMQ** contrate a entidades, que además son sus socios, que no tienen personal, para la prestación de unos servicios que se encuadraban dentro del que era su objeto social, contando aparentemente con suficientes trabajadores para la prestación de los mismos.

Requerido el obligado para que explicara cuáles eran los concretos servicios que prestaban dichas entidades a **LMQ** y quién materialmente los prestaba, este finalmente contestó a la Inspección lo siguiente, tal y como consta en el acuerdo de liquidación:

*"- Que los servicios "prestados" por **GH** los presta a través de **Axy**, recordemos administrador tanto de **GH** como de **LMQ**, y que el beneficio para **LMQ** es "evidente" porque le permite prestar esos servicios a las otras empresas del grupo.*

*- La misma respuesta para **HHJ**, respecto a la utilidad, y manifestó que esta prestaba sus servicios a través de **Omx**. Dándose la circunstancia de que este recibe como retribución de **HHJ**, en 2012: 641 euros y en 2013: 11.689,80 euros. **Omx** es hijo de **Bxy**, propietaria de **HHJ SL**.*

*- Siendo los servicios que se dice que **LMQ** presta a sus filiales, semejantes a los que **GH** Y **HHJ** dicen prestar a **LMQ**, resulta que **LMQ** tiene empleados para prestarlos y **GH** Y **HHJ** no tienen empleados para prestar esos servicios, y argumentan que la ventaja obtenida por **LMQ** es que puede prestar esos servicios a otras entidades del grupo porque los ha recibido de **GH** Y **HHJ**. Dándose la circunstancia de que incluso son los empleados de **LMQ** los que depositan las cuentas de **HHJ** en el Registro Mercantil.*

*- De la respuesta dada queda reconocido que **GH** Y **HHJ** no han contratado o subcontratado a ningún profesional la prestación de esos servicios.*

*- Respecto al importe reflejado en la cuenta de "Gastos excepcionales" en los que se contabiliza una factura de **GH SL** a **LMQ** por asesoramiento en gestión financiera, el resumen de los hechos es que **LMQ** realiza unas inversiones financieras por las que obtiene un beneficio de 38 mil euros. A través de esa factura se "trasfiere" la mayor parte de ese beneficio 32 mil euros a **GH**. Desde la diligencia nº ... de ...2016 se solicitó el contrato en base al cual se emitía esta factura, fue el ...2017 cuando finalmente se aportó el contrato, firmado por **Axy** en nombre de ambas sociedades. En él se dice, básicamente, que **LMQ** invertirá bajo el asesoramiento de **GH** y que el beneficio o pérdida será para **GH** y que **LMQ** obtendrá un 7%.*

*- La tardanza en la aportación del contrato privado, y en la explicación del mismo, las características de **GH**, y el hecho de que el único que pudo "asesorar" esa inversión es **Axy**, administrador tanto de **GH** como de **LMQ**, permiten afirmar que no ha quedado acreditado la prestación de ningún servicio por parte de **GH** a **LMQ** ya que ambas contaban exactamente con el mismo administrador, **Axy**, y **LMQ** además con ... personas más, muchas de ellas con cualificación suficiente para asesorar en una operación financiera de compra de acciones de **BANCO\_1**."*

Por ello, como bien señala la Inspección, y comparte este TEAC, no ha resultado acreditado, ni parece lógica ni verosímil, la efectiva prestación de ningún servicio de dirección o gestión estratégica por parte de **GH** y de **HHJ** a **LMQ**. Y, por ello, no cabe admitir la deducibilidad de unos gastos por unos servicios que no se han acreditado en modo alguno.

Dicha regularización no supone, además, ninguna vulneración del principio de regularización íntegra, ni causa doble imposición alguna o enriquecimiento injusto de la Administración, ya que, como bien señalan la Inspección y el TEAR, los importes de las facturas por dichos servicios han sido cobrados por dichas entidades, y suponen renta para las mismas, por lo que deben tributar por dichos ingresos cuando además existen serios indicios de que realmente dichas facturas encubren rentas por los servicios de administración prestados por D. **Axy** al grupo a través de dichas entidades, y que no serían deducibles ya que dichas entidades no son los administradores legales de **LMQ** ni de ninguna sociedad del grupo fiscal, ni **LMQ** ha aprobado ninguna retribución, ni en 2012 ni en 2013,

por la prestación de los servicios de administración por parte de D. **Axy**. En definitiva eliminar el gasto en sede de **LMQ** porque éste no reunía los requisitos/exigencias para que procediera reconocerles tal carácter no implica, de forma automática, la eliminación de los correspondientes y correlativos ingresos en sede de **GH** y de **HHJ**.

No cabe, asimismo, plantear que la Inspección debía haber regularizado esta cuestión aplicando el régimen de las operaciones vinculadas, previsto en el artículo 16 del TRLIS, ya que, como se ha señalado, en el presente caso no nos encontramos ante un supuesto de que existiese una operación vinculada cuya valoración por las partes fuese discutible que se ajustase a su valor de mercado, sino en un estadio anterior, cual es el de la misma existencia o realidad de dichos servicios.

Las mismas conclusiones se deben realizar respecto de un gasto excepcional contabilizado en **LMQ**, derivado de unos supuestos servicios de gestión financiera en una compra de acciones de **BANCO\_1**, facturados por **GH** a **LMQ**. Y es que carece de toda lógica que **GH** preste servicios de asesoramiento financiero a **LMQ**, a través de D. **Axy**, puesto que el mismo ya era administrador de **LMQ**, contando, además, esta sociedad con otras personas con cualificación suficiente para asesorar a la entidad en una operación financiera de este tipo, la compra de acciones de **BANCO\_1**. No es aceptable que D. **Axy**, a través de **GH**, pretenda cobrar por asesorarse a sí mismo para actuar en nombre de **LMQ**.

## Décimo segundo.

A continuación, el obligado realiza alegaciones en relación con los gastos de **LMQ** considerados como no deducibles por la Inspección por no estar justificados o no correlacionados con los ingresos.

Así, alude, en primer lugar, a los gastos, contabilizados, relacionados con los vehículos que la empresa tenía a disposición de la Dirección, entendiéndose que estos debían ser considerados como deducibles al ser gastos necesarios para el adecuado desarrollo de las funciones de la sociedad y ser gastos contabilizados, pagados y de los que se dispone de factura. Señala, a mayor abundamiento, que un grupo empresarial del tamaño de **MQ**, que realizaba obras por toda España, es evidente que necesitaba de unos vehículos para el desplazamiento de sus directivos.

Pues bien, sirva indicar que los vehículos en cuestión son un **VEHICULO\_1**, dos **VEHICULO\_2**, y un **VEHICULO\_3**.

La única explicación del obligado a las preguntas de la Inspección acerca de cuál era el concreto uso de esos vehículos, de quién era el usuario habitual de los mismos, del grado de afectación a la actividad de la entidad y, con ello, de la correlación de los gastos de los vehículos con la actividad de la sociedad, fue:

*"Del Vehículo matrícula ...\*, el usuario es **Axy**. El resto de vehículos están a disposición de la empresa para uso de sus empleados cuando es necesario."*

\* Se corresponde con uno de los dos **VEHICULO\_2** y más adelante que:

*"Con la documentación aportada se considera que queda afectada a la actividad de la sociedad".*

La Inspección, asimismo, puso de manifiesto cómo, de las pólizas de seguro de dichos vehículos, cabía extraer lo siguiente:

- **VEHICULO\_1** . - Según la póliza de seguro, se trata de un vehículo de "USO PARTICULAR A NOMBRE DE EMPRESA" y el conductor es D. **Axy** y están como conductores autorizados sus familiares.

- **VEHICULO\_2** (...)- Según la póliza de seguro, se trata de un vehículo de "USO PARTICULAR A NOMBRE DE EMPRESA" y el conductor es D. **Axy** y están como conductores autorizados sus familiares.

- **VEHICULO\_3** S.- Según la póliza de seguro, se trata de un vehículo de "USO PARTICULAR A NOMBRE DE EMPRESA" y el conductor es D. **Dmv** y están como conductores autorizados sus familiares.

D. **Dmv** es el marido de D<sup>a</sup>. **Bxy**, hermana, como ya se ha dicho, de D. **Axy**.

- **VEHICULO\_2**.- Según la póliza de seguro, se trata de un vehículo de "USO PARTICULAR A NOMBRE DE EMPRESA" y el conductor es D. **Axy** y están como conductores autorizados sus familiares.

Pues bien, este TEAC entiende, de acuerdo a todo lo expuesto, y lo ya dicho en anteriores FUNDAMENTOS DE DERECHO, que el obligado no ha justificado, en modo alguno, cuestiones que serían esenciales para admitir la deducibilidad de estos gastos; concretamente, no ha justificado que los referidos vehículos estén correlacionados o afectos a la actividad de la entidad, al no darse mayor explicación más allá de que estaban a disposición de la empresa, resultando, además, que, según resulta de las pólizas de seguro, son vehículos de uso personal de D. **Axy** y sus familiares.

Cabe añadir que, como señala la Inspección, la sociedad **LMQ** tiene como objeto social la dirección y gestión de sus participaciones en sociedades, la colocación de recursos procedentes de sus participaciones, la prestación de servicios informáticos, de administración, contabilidad, asesoramiento fiscal y legal a dichas sociedades, por lo que, simplemente, alegar, sin mayor explicación, que se necesitan los vehículos para los desplazamientos a las obras no parece muy convincente ni, en todo caso, justificado que eso tenga que ver con el objeto social, en modo alguno. Del mismo modo, alegar que en las pólizas se seguro figuren como vehículos de uso particular simplemente para obtener mejores precios no acredita tampoco, en ninguna forma, el uso de los referidos vehículos en la actividad de la entidad, que es la exigencia esencial para que procede admitir, como deducibles, los gastos relacionados con los mismos.

Cabe añadir que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como la sentencia de 5 de febrero de 2018 (rec. 102/2016), referido al IVA pero aplicable al presente supuesto a efectos del IS de prueba de afección a la actividad:

*"Efectivamente, el precepto de tan continua cita no solo no impide o limita en absoluto las posibilidades de acreditación de la afectación real del vehículo a la actividad de la empresa, sino que permite tal constatación -en relación con el contribuyente- "por cualquier medio de prueba admitido en derecho", sin restricción alguna salvo una lógica: no será medio de prueba suficiente -dice el precepto- "la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional". Decimos que es lógica esta excepción pues aceptar estos extremos como prueba indubitada sería tanto como establecer una presunción iuris et de iure que contrasta con la determinada en el propio precepto (del 50 por 100 de afectación del bien de inversión correspondiente).*

*"En cualquier caso, no entendemos que la prueba de la verdadera utilización del vehículo en el giro empresarial sea "imposible" o "extraordinariamente difícil", como se sostiene en el escrito de oposición sobre la base exclusivamente de una supuesta -y no acreditada- práctica de la AEAT que, según se afirma, no admitiría en ningún caso esa acreditación al exigir la prueba de un hecho negativo (la no utilización del vehículo para fines privados).*

*Desde luego que la exigencia de una prueba de esa naturaleza (que podría llegar a ser diabólica) no se sigue del precepto contenido en el artículo 95 de la Ley del IVA. Pero tampoco alcanzamos a comprender en qué medida resulta "imposible" probar la afectación a la actividad empresarial, pues no parece que el contribuyente -que es quien se dedica a esa actividad y usa el vehículo para desarrollarla- tenga especiales dificultades para constatar ese destino, incluso a tenor de alguno de los documentos que señala la parte recurrida en su escrito de oposición (y que, por cierto, no consideró necesario utilizar en la instancia para probar la dedicación de su vehículo a su profesión), como los que se refieren al kilometraje, o a los recibos de hotel o de peajes, o a los contratos realizados y a la gasolina consumida.*

*Tal y como hemos interpretado el precepto, en efecto, la deducción superior o inferior al 50% depende de la prueba -que, insistimos, no consideramos de difícil o imposible práctica- del "grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional"..."*

*En el mismo sentido las sentencias TS de 17.04/2016 (rec. 103/2016); 21.05/2018 (rec. 223/2016); 06.06.2018 (rec. 2328/2017); 16.07.2018 (rec. 4070.2017); 17.07.2018 (rec. 4066/2017); 17.07.2018 (rec. 1598/2017); 18.07.2018 (rec. 4124/2017); 19.07.2017 (rec. 4851/2017)."*

En el presente caso, en definitiva, como señala la Inspección, no solo no se ha acreditado el que dichos vehículos se utilizasen directamente en el ejercicio de la actividad de la entidad, sino que, además, son claros y serios los indicios del uso particular de los mismos por parte de los accionistas del grupo y de sus familiares, por lo que, nuevamente, podría llegar a considerarse como más adecuado a su naturaleza que dichos importes se hubiesen tratado como una retribución de los fondos propios o como una liberalidad (en ambos casos, siempre partidas no deducibles a efectos fiscales).

El siguiente gasto registrado por **LMQ**, cuya deducibilidad ha sido rechazada por la Inspección, bajo un criterio que no comparte el obligado, aquí recurrente, está relacionado con el siguiente activo, contabilizado por la entidad como inversión financiera a largo plazo:

Cta. PGC	Cta. PGC Nombre	Descripción del asiento	Debe
...	<b>ST, S.A. (ACCIÓN)</b>	Asiento de Apertura	130.000,00

Según el obligado, se trata de la adquisición de ... acciones, por ...euros cada una de ellas, de la entidad **ST SA** (NIF: ...) que tiene por objeto social la construcción, desarrollo y mantenimiento de ... para uso de los socios.

En relación con dichas acciones el obligado contabilizó, en 2012 y 2013, gastos por "cuotas de asociaciones", que corresponden a las cuotas trimestrales de socio, y gastos por invitaciones y otras atenciones.

Como justificación para los referidos gastos, el obligado se limita a señalar que son gastos derivados de relaciones públicas, que estaría justificado que asuma la entidad, ya que las actividades relaciones con el golf son

una forma de generar negocio para el grupo, ya que, además de publicitar la imagen del grupo, en ellas se generan nuevos contactos con entidades financieras y empresarios del sector de la construcción.

Pues bien, no cabe aceptar las alegaciones del obligado ya que más allá de que la práctica del ..., como la de cualquier otra afición o hobby, pueda llevar a mantener relaciones personales que puedan repercutir o no en la actividad empresarial de **LMQ** lo cierto es que es preciso una mayor justificación para admitir el carácter de deducible de un gasto de esta naturaleza; y es que no parece necesaria la adquisición de acciones de un ... para poder desarrollar unas actividades empresariales, independientemente del tipo de personas que se mueva en ese sector y que puedan ser clientes potenciales de la entidad, ni tampoco que unos gastos incurridos, directa y estrechamente relacionados con una actividad de ocio, como es la actividad ..., pueda considerarse que están correlacionados, de modo alguno, con los ingresos de la actividad de una entidad como sería, en este caso, **LMQ**. De las meras afirmaciones del obligado no se acredita que la causa de dichos gastos, derivados de pertenecer a un ... y que se pagan por tener acceso a sus instalaciones y el privilegio a usar sus servicios y formar parte de sus actividades, esté directa, y ni siquiera indirectamente relacionada, con la actividad económica del grupo. Parece muy claro que se trata de gastos mucho más relacionados con la esfera privada de los directivos personas físicas de la entidad que los asumió y, en todo caso, a la vista de todo lo expuesto es muy claro que exigirían, para admitir su deducibilidad, una mucho mayor explicación por parte de la entidad, que debería haber aportado una notablemente mayor carga probatoria al respecto.

Aunque, como defiende el interesado, es cierto que el desarrollo de una actividad lúdica o deportiva como la referida le pueda proporcionar contactos útiles para su actividad profesional o económica, al ponerle en relación con personas potenciales clientes y/o proveedores o, por ejemplo, responsables de entidades financieras de las que obtener recursos ajenos para la financiación de proyectos y actividades, la realidad es que resulta muy difícil acreditar la suficiente correlación de esta actividad, ..., con los ingresos obtenidos por dicho **LMQ**, que permita admitir la deducibilidad de estos importes, ni la necesidad de ejercerla o desarrollarla para la obtención de los mismos, ni siquiera en qué aspectos concretos esas relaciones personales han podido beneficiar o relanzar al **LMQ**.

Así con todo, la vinculación de los gastos incurridos con sus beneficios debe reputarse, en todo caso, como meramente tangencial; la admisibilidad de criterios tan etéreos como los expuestos llevaría a admitir como deducibles, por ejemplo, los gastos incurridos por residir en un inmueble de ... , ya que alguna operación comercial se puede realizar con personas que residan en esas zonas, y que, por ejemplo, puedan estar vinculadas a empresas del sector correspondiente, o el gasto en vehículos de lujo simplemente por el hecho de que la compra del vehículo se haga a una empresa de la que es socio una persona vinculada con otra empresa del sector. También nos llevaría a admitir, por ejemplo, los gastos incurridos en casinos, fiestas, viajes y hoteles de lujo simplemente por el hecho de que, a esos mismos lugares, acudan personas del sector económico o profesional en el que se mueve el sujeto pasivo, o, por ejemplo, a admitir la deducibilidad de los gastos de estudios de hijos o familiares en colegios o universidades de prestigio porque son entornos en los que pueden conocerse a personas relevantes para la actividad de la entidad sujeto pasivo del IS. El listado de gastos de este tipo, que, en realidad, no dejan de ser gastos meramente personales y/o privados, que, bajo un argumento tan impreciso, podrían buscar amparo sería interminable y, entiende este TEAC que no pueden, sin más, ser admitidos como gastos deducibles por tratarse de gastos incurridos por relaciones públicas, publicidad o marketing, porque no son de tal naturaleza.

Se desestiman, por tanto, las alegaciones del obligado.

A continuación el obligado alega que se debería admitir la deducibilidad del gasto contabilizado en la cuenta Otros servicios. Cuenta .... Dicho gasto está relacionado con la factura emitida por ... El recurrente defiende la deducibilidad de este gasto porque corresponde con un servicio recibido por la entidad relativo a la búsqueda de personal de limpieza para sus instalaciones, habiéndose aportado contrato, factura y justificante de pago.

Pues bien, en relación con el referido gasto, únicamente cabe hacer referencia a que la Inspección ha puesto de manifiesto que la entidad que emitió la factura era una entidad se dedica al servicio doméstico (así en el sello de la factura emitida figura como agencia de servicio domestico) y que examinada la página web de esta sociedad emisora de la factura se pone de manifiesto que es una agencia dedicada a la búsqueda de empleadas de hogar y de empleadas para el cuidado de ancianos y niños.

Asimismo, se señala en el acuerdo que, en contestación sobre la correlación de dicho gasto con la actividad de la entidad, el obligado se limitó a manifestar:

*"La correlación entre ingresos y gastos queda acreditada con la documentación aportada."*

No cabe, por tanto, aceptar las alegaciones del obligado y tener por justificado el referido gasto como afecto a la actividad de la entidad y, por tanto, deducible, ya que no se ha aportado prueba alguna en tal sentido por el obligado y los hechos puestos de manifiesto por la Inspección revelan que la entidad prestadora del servicio únicamente se dedica a la selección de personal para al servicio doméstico del hogar, y por tanto de la esfera particular, y como tal no deducible.

El siguiente gasto regularizado está referido a unos gastos en cuya descripción aparece "... **Axy** " y otros gastos en cuya descripción aparece "... **Axy**". El reclamante se limita a señalar que son gastos derivados de una

tarjeta Visa de la entidad con la que D. **Axy** hacía frente a gastos relacionados con la actividad de la entidad, como aparcamiento, taxis, peajes, gasolina o incluso atención a clientes y proveedores, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS, deberían tener la consideración de gasto deducible a efectos del IS.

A unos conceptos parecidos nos hemos referido antes, pues unos gastos de naturaleza similar a estos fueron objeto de ajuste en sede de la entidad **MQ SA**. Pues bien, las conclusiones allí alcanzadas serían trasladables aquí, ya que es evidente que, de acuerdo a lo señalado, el obligado no ha aportado la más mínima prueba de que los referidos gastos estén suficiente y debidamente correlacionados con los ingresos de la entidad. Cabe añadir, al respecto, que la Inspección puso de manifiesto cómo, para muchos de los importes, no se había aportado justificante alguno por el obligado para dichos gastos, o cómo, en los justificantes aportados, se constata que corresponden a conceptos que no pueden permitir que se consideren gastos deducibles, pues refieren que responden a comidas que se realizan en fines de semana o a estancias en hoteles en períodos vacacionales, como el mes de agosto, y sin indicarse quiénes fueron los comensales o los huéspedes.

En la siguiente alegación el reclamante señala que se debería admitir la deducibilidad del gasto derivado de la factura emitida por ... . Señala, al respecto, que aclaró ante la Inspección que esta factura tenía que ver con los gastos originados en un viaje a ... y ...realizado por D. **Axy** con el objetivo de analizar distintos mercados para la posible expansión internacional de la sociedad, habiendo aportado, además, factura y justificante de pago.

La factura en cuestión es cierto que contiene el concepto de "*Viaje a ... y ... de D. **Axy** billetes de avión en Business class y hoteles*".

Pues bien, este TEAC entiende que debe confirmarse el criterio administrativo, ya que no cabe entender, en modo alguno, que haya quedado justificado por el obligado qué gestiones concretas se realizaron en ese viaje relacionadas con la actividad de la entidad, ni con qué personas. Ante los reiterados requerimientos de la Inspección al respecto, la parte se limitó a señalar que eran:

*"Gastos asociados al análisis de distintos mercados, para la posible expansión internacional de la sociedad", pero sin aportar nada más como tampoco hace en vía de revisión.*

No cabe, por tanto, admitir dicho gasto como correlacionado con los ingresos de la entidad, y por tanto se debe confirmar la no deducibilidad del mismo.

El siguiente gasto que el obligado considera que se debería admitir como deducible esta referido a la descripción "Gastos varios de personal. Cuenta ...". La Inspección regulariza estos importes, enfatizando que, requerido al respecto, no se había aportado justificación alguna.

Se limita a señalar el reclamante que la política de la empresa es abonar kilometraje y gastos de manutención y estancia respetando los límites previstos en el reglamento del IRPF, por lo que debería admitirse su deducibilidad.

Pues bien, como en los casos anteriores se deben rechazar las alegaciones del obligado ya que no se aporta por el obligado ningún justificante o documento que acredite la realidad de los referidos gastos contabilizados, ni ante la Inspección ni tampoco en vía de revisión.

El último de los gastos de **LMQ** regularizados como no deducibles por falta de justificación, que, sin embargo, el obligado considera que debería admitirse a efectos del IS es el de "Reparaciones locales. Cuenta ...". El obligado señala que se corresponden con ejecuciones de obra en inmuebles propiedad de otra sociedad del grupo consolidado fiscal que, por error, fueron registrados, y deducidos, por **LMQ**, sin que, por ello, proceda la regularización al no tener relevancia en la tributación global del grupo.

Pues bien en el acuerdo de liquidación se pone de manifiesto que dicho gasto deriva de las dos siguientes facturas:

*"La factura emitida por ... es de fecha ...-2013 y el concepto es "Factura de rehabilitación parking C/ ...", ...del archivo aportado el ...-2016 con el nombre "Facturas recibidas grupo 2012 y 2013".*

*La factura emitida por ... de fecha ...-2013 tiene por concepto "Obra edificio Central de .... Demolición del pavimento".*

No obstante la Inspección destaca que en la contabilidad de la entidad **LMQ** no consta la existencia de ningún edificio, ni local.

Solicitada justificación de la deducibilidad de esos importes teniendo en cuenta que la entidad no era propietaria de locales, el obligado se limitó a señalar:

*"Facturas correspondientes a trabajos realizados en un inmueble propiedad de otra entidad del grupo, que se contabilizaron por error en **LMQ SL**."*

Pues bien, procede confirmar la no deducibilidad del referido gasto al no haberse acreditado que se trate de un gasto deducible para **LMQ** ni tampoco que correspondiese a otra entidad del grupo en dichos años 2012 y 2013

y que ésta no se haya deducido, limitándose a realizar unas meras manifestaciones sin aportar prueba alguna que las sustenten.

Se desestiman por tanto todas las alegaciones del obligado en relación a los gastos no deducibles de **LMQ**, que quedan confirmados como tales por su falta de justificación o por no haber quedado acreditada su correlación con los ingresos de la entidad.

### **Décimo tercero.**

Las siguientes alegaciones del obligado están referidas a las provisiones dotadas por gastos de personal de **LMQ**, que la Inspección ha considerado como no deducibles. Se trata de provisiones dotadas por las vacaciones (cta ...), por las pagas extra (cta ...), por las indemnizaciones por finiquitos (cta ...) y/o por las terminaciones contrato (...) y por mayor personal (...).

Dichas provisiones son de un total de 212.403,93 en 2012 y 222.992,49 en 2013 cuando el gasto en sueldos y salarios fue de 371.079,56 euros en 2012 y de 356.419,58 euros en 2013.

En cuanto a las provisiones por vacaciones, el obligado señala, para explicarla, que se contabilizaba mensualmente por la parte proporcional del periodo vacacional del trabajador y se aplicaba cuando el trabajador había disfrutado de las vacaciones en el periodo; también explicaba que cuando había saldo a final de año es porque había trabajadores que, a 31 de diciembre, no habían disfrutado de las vacaciones devengadas durante el año.

Pues bien, en relación con dichas provisiones por gastos de personal, la Inspección señala que en las cuentas anuales de la entidad no se hace mención alguna sobre las mismas, y que en las cuentas anuales consolidadas se limita a señalar que:

*"La provisión de personal corresponde a la provisión por pagas extras ya devengadas pendientes de pago".*

El obligado se limita a aportar a la Inspección cuadros pero sin explicar su forma de cálculo ni el por qué de que tengan un saldo a final de año, y cuando ha aportado alguna mayor explicación, como en el caso de la referida provisión por vacaciones, se destaca que los cuadros y su explicación no cuadran ni corresponden con lo que figura en las cuentas anuales.

En el caso de la referida provisión por vacaciones, se debe confirmar, además, lo manifestado por la Inspección, ya que resulta ilógico que sea incremental cada año, ya que las vacaciones no disfrutadas a 31/12 de un año o se disfrutan o se abonan, pero no pueden permanecer, por lo que no cabría considerar la misma justificada.

En cuanto a la provisión por las pagas extra, el obligado señala que se contabilizaba mensualmente, dotando la parte proporcional de las pagas extras de junio y diciembre y se aplicaba cuando se hacían efectivas las pagas extra, tanto en junio como en diciembre, aportando cuadros a la Inspección con el detalle de las referidas provisiones.

Pues bien, no cabe considerar las referidas provisiones por pagas extras ya devengadas como justificadas ya que como señala la Inspección resultan incoherentes ya que *"si se tratara de retribuciones devengadas y no pagadas sería un gasto de personal pendiente de pago, no una provisión, pero, además, precisamente se ve en contabilidad que las pagas extras se consideran gasto de personal en junio y en diciembre, por lo que no está justificada esa provisión."*

El obligado no ha desvirtuado, en modo alguno, la referida incongruencia destacada por la Inspección en el acuerdo, por lo que cabe confirmar el criterio y considerar dichas provisiones como no justificadas.

En cuanto a las provisiones por finiquito/ terminación de contrato, el obligado señala que, teniendo en cuenta los trabajadores que iban a finalizar su contrato en el periodo en cuestión, se dotaba una provisión por el importe a pagar por la sociedad en concepto de finiquito, derivándose de ello el gasto que sería deducible.

Pues bien, no cabría admitir las alegaciones del obligado, debiendo ser considerada, como señala la Inspección, esa provisión como derivada de obligaciones implícitas o tácitas, ya que no ha quedado justificado, en modo alguno, ni en su importe ni en su forma de cálculo, esto es, el obligado no ha aportado prueba alguna de que existiese una específica obligación legal o contractual para satisfacer una concreta y determinada cuantía en la extinción de cada trabajador, sino que lo que parece realizar la entidad es una mera estimación, en función de los datos pasados de que dispone, de las indemnizaciones que va a tener que satisfacer por el fin de contrato de sus trabajadores.

Así, se trata de un mero gasto probable, no cierto, siendo claro que no se corresponde con una obligación cierta y exigible en el momento de su dotación, ni determinable de forma exacta en cuanto a su importe, siendo deducible sólo cuando nazca la obligación concreta de satisfacer el compromiso (en este caso, la indemnización derivada de la extinción de la relación laboral).

Así, tal y como señalábamos en nuestra resolución de 10 de julio de 2019 (RG 1088/2018) para un supuesto similar de despidos que considera va a tener que realizar una entidad, si bien la contabilización de la referida provisión se entiende perfectamente válida (Norma de Registro y Valoración 15ª del Plan General de Contabilidad), al tratarse de una provisión -tiene como finalidad cubrir un riesgo previsible derivado de una posible indemnización futura en el fin del contrato del trabajador- la misma no es deducible con arreglo al artículo 13.1d) del TRLIS, que no

permite la deducibilidad de los gastos que no se correspondan con obligaciones legales o contractuales. Dicha obligación surgirá efectivamente en el momento en que se produzca la extinción de la relación laboral.

Y así manifestábamos:

*"En función de los datos de los que dispone la entidad ha previsto realizar un determinado número de despidos, que conllevarán la obligación de indemnizar a los trabajadores e, incluso, podrían producirse eventuales reclamaciones judiciales de los mismos respecto a dichos despidos. Pero lo cierto es que en el momento de dotarse tal provisión no existe ninguna obligación legal ni contractual para la entidad, pues dicha obligación surgirá efectivamente en el momento en que se produzcan los despidos. Tal y como señaló la DGT en la consulta referenciada la provisión que ha dotado la empresa tiene como finalidad cubrir un riesgo previsible derivado de una posible indemnización futura en caso de despido del trabajador.*

*Por todo lo expuesto cabe confirmar la regularización realizada por la Inspección, desestimando las alegaciones de la reclamante, pues la provisión dotada no puede calificarse como provisión para responsabilidades sino como provisión para reestructuraciones y no responde a ninguna obligación legal ni contractual."*

Por último el obligado alega que la provisión por mayor personal recogía la necesidad de responder al derecho de determinados trabajadores a percibir una gratificación por servicios ya realizados, por lo que no sería una obligación implícita o tácita, sino cierta (y, por tanto, deducible la dotación de la provisión).

Pues bien, tampoco cabe estimar, en este punto, las alegaciones del obligado ya que el obligado no ha justificado, en modo alguno, cómo se ha determinado su importe y, como señala la Inspección, la propia explicación de que se correspondía con gratificaciones que se esperaba hubiese que satisfacer pone de manifiesto que no derivan de una obligación legal o contractual perfectamente determinada en cuanto a su importe y momento, sino una mera expectativa. Además la inspección pone de manifiesto que dichas provisiones se dotan, pero no se aplican, en modo alguno, ni en el año 2012 ni en el año 2013, y además, según el artículo 13.1.b) del TRLIS, debe tenerse en cuenta que no son deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal.

Como última alegación en relación con las referidas provisiones el obligado alega, como ya hizo en relación a las provisiones de **MQ, SA**, que la inspección incrementa indebidamente la base imponible por los saldos de provisiones ya que no se debería poder incrementar la base imponible por saldos de provisiones que aún no se habían eliminado por no haberse aplicado a su finalidad; según el reclamante la Inspección de los Tributos estaría regularizando los saldos finales de las provisiones a 2012 y 2013, sin comprobar si los saldos finales de 2011 se eliminaron por no haberse aplicado a su finalidad. Así, según el obligado se estaría calificando como no deducibles gastos imputados a la cuenta de Pérdidas y Ganancias de ejercicios previos a 2012, que no fueron objeto de comprobación por estar prescritos, y los está incluyendo en la Base imponible de 2012 y 2013 sin cobertura legal.

Pues bien, como ya dijimos en sede de **MQ, SA** no cabe admitir esas alegaciones, al no haberse aportado prueba alguna de la reversión de dichos saldos de provisiones en 2011 por no haber sido utilizados para su finalidad específica, por lo que, en virtud de la carga de prueba previsto en el artículo 105 LGT, no se entiende acreditado el derecho que pretende aplicar el interesado, sin que dicha carga corresponda a la Inspección, como afirma el obligado, de acuerdo al principio de facilidad de aportación de la prueba y tratarse de un gasto que se pretende deducir.

#### Décimo cuarto.

La última de las alegaciones del obligado referida a **LMQ** está relacionada con los intereses devengados por el préstamo participativo concedido a **PPR, S.A.** por **MQ-P, SL**.

En relación con la referida cuestión hay que empezar señalando que **MQ-P, SL** era, desde el año 2005, titular de acciones de **PPR, S.A.** por el ... de su capital. **MQ-P, SL** vendió las referidas acciones de **PPR, S.A** a **LMQ** el ... de 2012.

En el momento de la referida venta, **MQ-P, SL** era titular de un derecho de crédito contra **PPR SA** por importe total de 6.551.147,14 euros, por razón de diversos contratos de préstamos participativos otorgados por la segunda a la primera. Dichos contratos se retribuían, todos ellos, mediante un intereses fijo anual del 1,50% mas la suma de un interés variable en los ejercicios en que **PPR SA** obtuviera resultados positivos antes de impuestos.

A su vez, hay que tener en cuenta que, con anterioridad al año 2012, **LMQ** había concedido un línea de crédito a **MQ-P, SL** por importe máximo de 15.000.000 de euros, y a fecha de ... de 2012 el crédito de **LMQ** frente a **MQ-P, SL** era superior a los 12 millones de euros.

En la referida fecha de ... de 2012 se celebró, entre dichas entidades, un contrato de cancelación del préstamo por cesión de crédito, en virtud del cual **MQ-P, SL** cedía y transfería el total del derecho de crédito del que resultaba titular frente a **PPR SA** - por los prestamos participativos antes señalados que ascendían a 6.551.147,14 euros de principal- en favor de **LMQ SL**.

El precio de la cesión del crédito estipulado fue de 6.551.147,14 euros, cifra que, según se dice en el contrato, coincidía con el importe del préstamo pendiente que se ha reseñado (el crédito de **LMQ** frente a **MQ-P, SL**

por 6.551.147,14 euros.), por lo que, con la cesión de crédito efectuada, **LMQ** daba carta de pago y cancelaba ese préstamo frente a **MQ-P, SL**. En el contrato se decía que se producía la "subrogación obligacional, real y procesal", y que, mediante la cesión, **LMQ** quedaba subrogada en cuantos derechos y acciones se derivasen de los créditos descritos y que habían sido objeto de cesión, y consiguientemente, en cualquier derecho y acción aneja e inherente a dichos créditos cedidos y que correspondiesen a la mercantil cedente, **MQ-P, SL**, frente a **PPR SA**.

No obstante haberse subrogado **LMQ** en los referidos créditos por los préstamos participativos de los que era titular **MQ-P, SL** frente a **PPR SA**, sin embargo **LMQ** no contabilizó ningún ingreso financiero por los mismos en los ejercicios comprobados, ni en 2012 ni en 2013.

Por ello, la Inspección, en la regularización efectuada en **LMQ**, ha procedido a incrementar su base imponible en el importe de los intereses devengados por los mismos, considerando los intereses fijos que se pactaron en los contratos (no el variable, al no haber habido ingresos de **PPR, SA** en dichos años), de acuerdo a los cálculos que se recogen en el acuerdo de liquidación. También se calcula el importe de los intereses vencidos y no pagados al vencimiento, de un contrato de préstamo participativo que vencía en 2013.

El reclamante no hace alegaciones en relación al ajuste realizado por la Inspección por los intereses que debió registrar **LMQ**. como ingreso financiero en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en función del contrato de préstamo en que se subroga concedido a **PPR, S.A.**, sino que lo que plantea es que, en virtud del principio de regularización íntegra, se le debieron imputar, también, las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades que debieron aplicarse al registrar dichos ingresos, pues no hay que olvidar que la obligación de retener es una obligación autónoma del retenedor y que, si no se aplicase la cuestionada retención, se generaría un evidente enriquecimiento injusto de la Administración. Manifiesta, además, que la Inspección no ha comprobado a **PPR, S.A** y que esta entidad no ha sido requerida sobre esta cuestión.

Pues bien, como bien señala la Inspección y el TEAR la mayor parte del ajuste corresponde a rentas que se imputan a **LMQ** por los intereses devengados que debió contabilizar y que, sin embargo, no contabilizó; es decir, no se trata de un ajuste por intereses cobrados pero no declarados por **LMQ**, sino de ajuste contable por intereses que se devengaron por los contratos de préstamos participativos firmados con **PPR, S.A** y que sin embargo no se contabilizaron por **LMQ**.

Respecto de los intereses devengados que si resultaban exigibles por un contrato de préstamo que sí vencía en 2013 y que por tanto debieron abonarse por **PPR, SA**, sin embargo tampoco existen rentas pagadas y no declaradas, ya que no existió cobro de ningún importe por parte de **LMQ** por lo que no cabe hablar, tampoco, de retención efectuada por **PPR S.A** que la Inspección no haya tenido en cuenta, ya que ésta no efectuó el pago (que debía haber hecho) y , por tanto, tampoco existió una retención practicada que haya de considerarse a los efectos de la regularización que se practica y que es el origen de este expediente.

Como bien señala el TEAR al respecto:

*"...respecto de aquellos que sí han resultado exigibles, no se ha practicado retención alguna, según el Acuerdo y las pruebas aportadas en el expediente.*

*En el presente caso se desprende del expediente que, tratándose de rentas que eran exigibles, el interesado, habiendo sido requerido para ello, no ha acreditado el cobro de las rentas controvertidas sometidas a retención, de lo que se deriva la falta de acreditación de la efectiva práctica de retención sobre las mismas. Y respecto de las rentas imputadas por la Inspección, se ha demostrado que las mismas, a pesar de estar devengadas, no resultaban exigibles."*

Cabe añadir que el Tribunal Supremo, en sentencia de 15/11/2022 (rec. 3718/2021), ha señalado expresamente que, no obstante el tenor literal del 17.3 del TRLIS, no cabe deducir retención alguna si no ha existido el pago de los rendimientos de que se trate.

Así, en la referida sentencia la cuestión que presentaba interés casacional era la siguiente:

*"i) Determinar si, a efectos del impuesto sobre sociedades, en supuestos de rendimientos sujetos a retención cabe deducir que, pese a la literalidad del artículo 17.3 TRLIS (vigente artículo 19.3 LIS ), se precisa para su aplicación -como presupuesto de hecho- la existencia de un flujo monetario -esto es el pago de los rendimientos de que se trate- para que el perceptor pueda deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida."*  
y la doctrina que se fija es que:

*"Dada la doctrina que se infiere, con proyección general, de las sentencias 331/2021 de 10 de marzo, rca. 7191/2019 y 332/2021 de 10 de marzo, rca. 8116/2019, (en las que -también en sede del impuesto sobre sociedades-, se abordó una controversia semejante a la que ahora analizamos aunque referida, no obstante, a unas retenciones que debieron efectuarse por el arrendatario y que no se practicaron ante la falta de abono de la renta en favor del arrendador), la misma solución debe extenderse al supuesto en el que el obligado tributario (retenedor) no hubiera abonado los correspondientes intereses o rendimientos financieros ni practicado la retención correspondiente.*

**"A efectos del impuesto sobre sociedades, en supuestos de rendimientos sujetos a retención, en particular, unos rendimientos financieros derivados de operaciones vinculadas, conforme al art. 17.3 TRLIS (vigente artículo 19.3 LIS), para proceder a la aplicación de la deducción se precisa la existencia de un flujo monetario, esto es, el pago de los expresados rendimientos. Ante el impago de estos y a los expresados efectos no puede considerarse que se haya producido retención alguna sin que, en consecuencia, proceda la deducción."**

Por último, señalar que carece de fundamento la alegación del obligado de que la Inspección debió requerir a **PPR, S.A** si ésta efectúo el pago de los intereses al obligado con la correspondiente retención cuando el propio obligado no tiene contabilizado ningún pago ni tampoco ha aportado prueba alguna en tal sentido.

No cabe, por tanto, aceptar las alegaciones del obligado sobre que la Inspección no ha tenido en cuenta, indebidamente, las retenciones realizadas por **PPR, S.A** pues éstas no se realizaron.

#### Décimo quinto.

La siguiente alegación del obligado se refiere al ajuste realizado por la Inspección en cuanto a las provisiones dotados por gastos de personal, y que se han tenido por no justificadas, en sede de **KK, S.A. E FH, S.L.** El reclamante se limita a señalar al respecto que se ha planteado la nulidad de pleno derecho de la liquidación por prescindir de trámites esenciales del procedimiento inspector en lo que se refiere a estas entidades.

Pues bien, la referida alegación ya ha sido tratada, y desestimada por este TEAC, de acuerdo a lo manifestado en el FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO de la presente resolución, por lo que nos remitimos a lo allí expuesto.

#### Décimo sexto.

El siguiente grupo de alegaciones del obligado están referidos a los ajustes realizados por la Inspección en sede de la entidad dependiente **NP S.A. (NP)**.

La primera alegación está relacionada con el tratamiento dado por la Inspección a los ajustes derivados de la situación tributaria de la UTE **Vv**. La interesada alega que el origen del ajuste negativo por esta UTE realizado en 2012, que fue de - 45.750,36 euros, reside en un error en la contabilización realizado por la misma UTE en 2011, cuando integró, en su Base imponible, la cantidad de +45.750,36 euros, en lugar de integrar la cantidad de -4.575,04 euros.

En el año en cuestión, aquí comprobado, 2012, la entidad **NP** procedió a practicar un ajuste negativo a su resultado contable para, según el recurrente, compensar el error cometido en la contabilización del año anterior, 2011, dejando así neutro el efecto fiscal de las imputaciones procedentes de la UTE. Para probar la afirmación anterior, presentó la interesada, y figura en el expediente, los ajustes realizados por ella en relación con las UTEs.

Señala que no cabe admitir la postura de la Inspección de que el obligado debió en su caso haber solicitado la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2011. Y es que, al tratarse de una anticipación de ingresos, de conformidad con lo dispuesto en el 19.3 del TRLIS, debería reputarse correcta la actuación del obligado, vulnerando las normas de la carga de la prueba el instarle a que aporte más documentación que la ya aportada.

En relación con la referida cuestión la Inspección manifestaba en el acuerdo de liquidación lo siguiente:

*"Si **NP** difiere la imputación de la Base Imponible de la UTE **Vv** (...), como es el caso, la base imponible de la UTE por el ejercicio 2011 debe incorporarla en el año 2012, y por tanto en el año 2012 debió hacer un ajuste positivo por la Base Imponible de la UTE que le resulta imputable y que asciende a ese importe de 4.575,04 euros.*

*Al mismo tiempo debió hacer un ajuste, en 2012, para eliminar el resultado contabilizado en 2012 con origen en la incorporación contable de los resultados de la UTE en la contabilidad de **NP**. El importe de este segundo ajuste no viene determinado por lo que conste en el certificado de la UTE sino por lo que **NP** haya integrado en su contabilidad y que de acuerdo con el apartado 4.1. de la Diligencia de Consolidación fue en 2012 de 17.998,79 euros.*

UTE´S EN LAS QUE PARTICIPA			INGRESOS	GASTOS	RESULTADO
			2012	2012	2012
23	...	Vv	18.219,44	-220,65	17.998,79

*En las Alegaciones presentadas la entidad afirma que el ajuste realizado en 2011, de +45.750,36 euros para eliminar el resultado contabilizado en 2011 procedente de la UTE **Vv** fue incorrecto porque el certificado de la UTE decía que el resultado contable de esta en 2011 fue de 4.575,04 euros. Pero el ajuste a realizar para eliminar el resultado contabilizado en **NP** no depende del certificado de la UTE sino de lo que realmente contabilizó **NP** al respecto, extremo que no se ha acreditado.*

Por otro lado, y como se detalla en relación a los ajustes realizados con motivo de la ..., no siempre **NP** contabiliza y, por tanto, ajusta lo que las UTE's le comunican.

Por último, de haberse detectado un error en la declaración de 2011, extremo que no ha sido acreditado, debió corregirse presentando una rectificación de autoliquidaciones, no realizando un ajuste de signo contrario en un ejercicio posterior.

En cualquier caso, no se ha realizado la imputación de los 4.575,04 de base imponible de la UTE de 2011 que correspondía imputar a **NP** en el ejercicio 2012."

Pues bien, se comparte lo que señala la Inspección y ratifica el TEAR: el obligado no ha acreditado el supuesto error cometido en el año 2011, ni la debida imputación de los 4.575,04 de base imponible de la UTE de 2011 que correspondía imputar a **NP** en el ejercicio 2012. Así, si el obligado alega que en 2012 realizó un ajuste en base por la UTE **Vv** de -45.750,36 cuando debió haber integrado 4.575,04 según certificado de la UTE, es sólo a este al que le corresponde probar que dicho ajuste negativo se corresponde con un error padecido en 2011.

Así, como señala la Inspección, no basta sólo con la aportación de los ajustes realizados en 2011 y certificados de las UTE, ya que sería necesario, al respecto, acreditar la contabilidad del año 2011 de **NP**, y eso no ha sido acreditado por el obligado ni ante la Inspección ni en vía de revisión.

Y como también señala la Inspección, en cualquier caso, la corrección de un ajuste positivo en base imponible y por tanto extracontable, realizado en 2011 según este incorrectamente (aunque ello, como se ha concluido, no se ha acreditado) debió realizarse mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS de dicho ejercicio 2011, ya que no se trataría propiamente de un error contable, los cuales sí que se deben rectificar en el ejercicio en que se advierten (si bien no mediante la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas para rectificar el resultado contable y calcular una nueva base imponible para solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en que se cometió el error), de acuerdo a lo establecido en la norma 22 del Plan General de Contabilidad, tal y como se confirma por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 2022 (Rec. 4797/2020), por lo que el referido error extracontable de 2011 no afectaría a los ejercicios comprobados.

En la siguiente alegación el obligado manifiesta que se debería admitir la deducibilidad de los gastos, registrados por esta entidad (**NP**) correspondientes a las facturas por viajes de personas, al cumplirse los requisitos de deducibilidad de un gasto y tratarse de gastos relacionados con la actividad empresarial de acuerdo a toda la documentación aportada.

Pues bien, en relación con la referida factura la Inspección manifestaba en el acuerdo de liquidación:

"Asiento ..., cuenta ..., importe 716,70euros, IVA excluido: Se trata de un alquiler de vehículo en ... a nombre de **Ekb**, el cual no figura en la relación de trabajadores de **NP** en el año 2013. **No consta que trabaje para NP ni para otra sociedad del grupo.**

(...;)

Cualquier gasto para ser deducible debe no solo estar justificado sino correlacionado con los ingresos. No se ha acreditado la correlación con los ingresos de la entidad de un gasto por el alquiler de un vehículo para **Ekb**, que no es empleado de la entidad, por lo que se han de considerar una liberalidad y, por tanto, no deducible (Artículo 14.1.e) del TRLIS).

Con respecto a este gasto, el obligado en sus alegaciones al acta señala que, para que los gastos de viaje sean deducibles, no es requisito que el gasto haya sido incurrido por un empleado de la sociedad, sino que esté afecto a la actividad de la misma y que, en este caso, la afectación queda acreditada con la documentación aportada en el curso del procedimiento.

No se ha acreditado la correlación con los ingresos de la entidad de un gasto por el alquiler de un vehículo para **Ekb**. En contra de lo manifestado, el mero concepto contenido en la factura no acredita que el gasto se encuentre correlacionado con los ingresos. No se ha aportado en el curso del procedimiento ni tampoco ahora documentación alguna que justifique la correlación. Por tanto, no se admite la deducibilidad de este gasto."

Pues bien, procede confirmar lo manifestado por la Inspección ya que el obligado no ha acreditado por qué el gasto en cuestión (de alquiler de un vehículo en ... a nombre de D. **Ekb**, del que no se prueba su vinculación con la entidad) esté concretamente relacionado con los ingresos de la entidad.

El siguiente gasto de **NP** que el obligado considera que debería admitirse como deducible es el relativo al concepto "... **Oml**". Según el reclamante se trata de gastos en los que incurre el Director General de la compañía D. **Oml**, satisfechos a través de una tarjeta bancaria de la entidad, y que, dado que son inferiores al 1% de la cifra de negocios, deberían ser considerados como gastos por relaciones públicas deducibles en el IS.

Pues bien, no cabe admitir las alegaciones del obligado ya que gran parte de estos gastos carecen de justificación alguna, y respecto de los que sí se ha aportado factura no parece que se puedan considerar como gastos afectos a la actividad ya que, como señala la Inspección:

*"Los justificantes aportados se refieren a Restaurantes y bares, que se ubican en ..., debiéndose tener en cuenta que en el contrato de trabajo por tiempo indefinido de D. **Omi**, como Director General, se establece que el centro de trabajo se sitúa en la Calle .... Se trata de comidas o consumos donde figuran varios comensales, sin que se haya identificado a los mismos y, a pesar de la insistencia de la Inspección, no se ha justificado en ningún momento la correlación de dichos gastos con los ingresos obtenidos por **NP**. Por lo que ha de entenderse que estamos ante una liberalidad y, por tanto, no deducible.*

(..)

*Todos estos gastos pueden ser deducibles en la medida en que su causa esté relacionada con la actividad empresarial del contribuyente, pero debe acreditarse las personas que han sido beneficiarias de los mismos y su objetivo empresarial concreto, circunstancias que en este caso no han quedado acreditadas.*

*En nuestro caso no se ha acreditado quienes han sido los beneficiarios de estas atenciones, pero, además, el objetivo empresarial de esas atenciones y su necesidad resulta difícil de imaginar, ya que, siendo la actividad de la entidad principalmente la realización de trabajos de mantenimiento de red ferroviaria, directamente o a través de UTE'S en las que participa, y siendo sus principales clientes ADIF o las UTE's mediante las cuales presta servicios a ADIF, que adjudica estos trabajos mediante concurso público, resulta difícil de entender la necesidad de ese tipo de gastos en relación a sus clientes.*

*Por tanto, no se ha acreditado la correlación de esos gastos con los ingresos y en consecuencia no resultan deducibles (Artículos 105 de la LGT y 14.1.e) del TRLIS)."*

Se confirma, por tanto, la no deducibilidad de los referidos gastos al no haberse acreditado su correlación con los ingresos.

A continuación el obligado alega que se debería admitir la deducibilidad de los gastos contabilizados como "otros servicios" en la cuenta .... Pago pilotos ADIF.

Según el obligado, se trata de pagos que se realizaron para evitar la paralización del trabajo en las obras una vez finalizada la jornada de los pilotos de seguridad, por lo que, según éste, es evidente y claro que se trata de gastos necesarios, relacionados y fundamentales para el desarrollo de la actividad llevada a cabo por **NP**. Añade que la fundamentación de la Inspección para considerar como no acreditado el gasto y, en su caso, para calcificarlo como liberalidad es arbitraria y no objetiva. Señala, además, que son pagos que retribuyen unos servicios efectivamente prestados, siendo por tanto una contraprestación en la que difícilmente puede existir "animus donandi".

Pues bien, en relación con los referidos pagos a los pilotos de ADIF, la Inspección manifiesta, en el acuerdo de liquidación, lo siguiente:

*"Como se explica en la Diligencia de Consolidación, la actividad principal de **NP** son los trabajos de mantenimiento de la red ferroviaria. Estos pagos a PILOTOS ADIF aparentemente parecen referirse a importes satisfechos por empleados de **NP** a empleados de ADIF. La justificación aportada resulta insuficiente para acreditar la existencia de este gasto ya que se trata mayoritariamente de documentos internos y recibís manuscritos sin que se identifique convenientemente al receptor de los mismos.*

*Pero, además, parece que no puede encuadrarse como gasto correlacionado con los ingresos, pagos de una sociedad a trabajadores de una entidad pública empresarial. Por tanto, en caso de haber sido convenientemente justificados tendrían que considerarse liberalidad ya que no puede existir una obligación de pago a un trabajador de ADIF.*

*El ...-2018 **NP** manifestó en sede electrónica que la documentación que obra en poder de la empresa en relación con los conceptos relacionados ya ha sido aportada y que no se disponía de más documentación al respecto.*

*En un escrito presentado por **NP** el ...2018, estando el expediente por el IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES puesto de manifiesto a la entidad dominante **LMQ**, **NP** manifiesta:*

*CUARTA.- En relación con los importes satisfechos a "PILOTOS DE ADIF".*

*Se hace constar que los pagos realizados por **NP**, correspondientes a las horas extraordinarias de los pilotos de seguridad, fueron abonados para evitar que se paralizara el trabajo en las obras una vez finalizada la jornada del piloto de seguridad.*

*Funciones de los pilotos de seguridad:*

*Existen 2 tipos de pilotos de seguridad:*

- Para transporte de maquinaria pesada: Velan por la seguridad del transporte de la maquinaria pesada. Depende de ellos el poder hablar con los distintos CRC (centros de control de tráfico) para adelantar el transporte. En muchas ocasiones los transportes son urgentes por la concatenación de los trabajos.

- Pilotos de seguridad de obra: Velan por la seguridad de los tajos cercanos a la vía.

Las manifestaciones realizadas no suponen acreditación de un gasto, ya que por toda justificación aportan documentación interna elaborada por empleados de **NP** en las que se hace referencia a que se ha pagado a pilotos de ADIF determinados gastos, identificando solo un con nombre y un apellido al piloto de ADIF, y algún papel manuscrito de los que se supone que han recibido esos importes. Por otra parte, de las explicaciones dadas, no se deduce la existencia de una obligación de pago a los pilotos de ADIF, sino como mucho una gratificación o liberalidad que repetimos ni consideramos justificada, ni resultaría deducible.

(...;)

Con respecto a estos gastos nos remitimos a lo ya expuesto. Por una parte, que la documentación aportada no justifica la realidad de los supuestos gastos ya que se trata mayoritariamente de documentos internos y recibís manuscritos sin que se identifique convenientemente al receptor de los mismos. Por otra que, en el supuesto de que los pagos fueran ciertos, lo que no se acredita, el gasto no sería deducible, pues no se ha acreditado la existencia de una obligación de pago a los pilotos de ADIF, sino como mucho una gratificación o liberalidad, en todo caso no deducible. Es más, las propias manifestaciones del obligado ponen de manifiesto que no existiría ninguna obligación de pago, pues como dice el obligado, los pilotos no serían empresarios y son personal de ADIF."

Pues bien, procede confirmar la regularización de la Inspección, ya que, como bien se dice en el acuerdo, hay importantes déficits en la justificación que, al respecto de estos gastos, expresa el obligado tributario para admitir su consideración como gastos deducibles: no queda muy claro ni la identificación del prestador del "servicio", ni cuál es la naturaleza ni el concepto del pago realizado, siendo bastante claro que no estaban justificados en ninguna obligación legal ni contractual ni de otro tipo, sino más bien una especie de gratificación, ni en qué consistió exactamente el servicio prestado por los referidos pilotos, que recuérdese son pilotos de una entidad pública, por lo que no cabe considerar dichos gastos como deducibles, al no acreditarse en definitiva los servicios "contratados" ni su correlación con los ingresos de entidad.

La siguiente alegación del obligado está referida a las provisiones por gastos de personal dotadas por la entidad **NP** y que han sido regularizadas por la Inspección.

Como en el caso de **LMQ**, dichas provisiones son por vacaciones (cta ...), por paga extra (cta ...), por indemnización finiquito (cta ...) /terminación contrato (...) y por mayor personal (...).

El obligado alega, en esencia, que se han justificado las referidas provisiones y que no responden a obligaciones implícitas o tácitas por lo que debería admitirse su deducibilidad.

Frente a las referidas alegaciones procede confirmar lo ya manifestado por el TEAR, en coherencia además con lo dispuesto en el caso de las provisiones de esta naturaleza dotadas por **LMQ**:

"..la Administración califica cada una de las provisiones anteriores de la siguiente manera, según el concepto que representen, o la contingencia que cubran:

- Provisiones por vacaciones: No se han justificado, además de que su dotación es incoherente.

- Provisión por pagas extra: La Inspección afirma que, de tratarse de retribuciones devengadas y no pagadas, se estaría hablando de un gasto de personal contabilizado contra una cuenta pendiente de pago, nunca de una provisión. De ahí su falta de justificación, y su carácter de obligación implícita o tácita, en el mejor de los casos.

- Provisión Indemnización Finiquito: idéntica consideración de obligaciones implícitas o tácitas anteriormente esgrimida, dada la obligación de futuras indemnizaciones previstas que cubren, por despidos inciertos, que no se han comunicado.

- Provisión mayor personal: idéntica categoría de obligación implícita o tácita, dada su dotación en base a gratificaciones que se espera que vayan a percibir los trabajadores.

Es decir, en todas ellas, la Inspección ha probado, en base a la potestad calificadora que le brinda el artículo 13 LGT, sobre la verdadera naturaleza jurídica de las operaciones, que todos aquellos gastos por dotación de provisiones que se encuentran contabilizadas responden, a lo sumo, a posibles obligaciones implícitas o tácitas. Prueba que no ha desvirtuado el contribuyente mediante la presentación de documentos o elementos que amparen su derecho, más allá de meras manifestaciones, que no vienen sino a confirmar el criterio de la Inspección."

Como en el caso de otras entidades, como **MQ, SA** y **LMQ**, el obligado, subsidiariamente, alega que la inspección ha incrementado, con este ajuste, indebidamente la base imponible por la parte de los saldos de provisiones ya que no se puede incrementar la base imponible por saldos de provisiones que aún no se han eliminado por no haberse aplicado a su finalidad, ya que según el reclamante la Inspección de los Tributos está regularizando los saldos finales de las provisiones a 2012 y 2013, sin comprobar si los saldos finales de 2011 se han eliminado por no haberse aplicado a su finalidad. Así, según el obligado se está calificando como no deducibles gastos imputados a la cuenta de Pérdidas y Ganancias de ejercicios previos a 2012, que no fueron objeto de comprobación por estar prescritos, y los está incluyendo en la Base imponible de 2012 y 2013 sin cobertura legal.

Pues bien, como ya dijimos, no cabe admitir estas alegaciones al no haberse aportado prueba alguna de la reversión de dichos saldos de provisiones en 2011 por no haber sido utilizados para su finalidad específica, por lo que, en virtud de la carga de prueba previsto en el artículo 105 LGT, no se entiende acreditado el derecho que pretende aplicar el interesado, sin que dicha carga corresponda a la Inspección como afirma el obligado de acuerdo al principio de facilidad de aportación de la prueba y tratarse de un gasto que debe acreditar quien pretende deducírselo.

La siguiente alegación está referida al gasto contabilizado por "facturas pendientes de recibir", que es considerado como no deducible por la Inspección. Según el obligado se trata de gastos de operaciones de las cuales se ha producido el devengo contable, pero aún no se había recibido la correspondiente factura a 31 de diciembre, y que fueron saldándose conforme se fueron recibiendo las facturas.

Pues bien, no cabe aceptar las alegaciones del obligado ya que los referidos gastos regularizados no han quedado justificados, de ningún modo, por el obligado, y, además, se limita a manifestar que los mismos "se fueron saldando conforme se fueron recibiendo las facturas" pero sin aportar prueba alguna que ratifique dicha afirmación.

## Décimo séptimo.

El siguiente grupo de alegaciones del obligado está referido a los ajustes realizados por la Inspección en la base imponible de la sociedad dependiente del grupo **JK, SA**.

En primer lugar, el reclamante sostiene que se debería considerar como deducible la retribución satisfecha al administrador de la entidad, D. **Dmv**, aun cuando el cargo fuera gratuito según los estatutos de la entidad, ya que las labores de Sr. **Dmv**, por el que se le pagaba, se limitaban a las propias de un jefe de compras y coordinación de labores administrativas.

Pues bien no cabe aceptar las alegaciones del obligado ya que la doctrina de este TEAC es clara en este sentido al establecer que la deducibilidad del gasto correspondiente a las retribuciones de los administradores está supeditada al estricto cumplimiento de la legislación mercantil al respecto, siguiendo así lo que también ha señalado, de forma reiterada, el Tribunal Supremo, pudiendo citarse al efecto lo recogido en su sentencia de 2 de enero de 2014 (recurso de casación para la unificación de la doctrina n.º 4269/2012):

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

*Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil".*

Procede, por tanto, ver que establece la legislación mercantil en este sentido.

El artículo 23 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC), vigente desde 1 de septiembre de 2010, regula los Estatutos sociales y establece en su redacción en vigor desde el 2 de octubre de 2011:

*"En los estatutos que han de regir el funcionamiento de las sociedades de capital se hará constar:*

*(...)*

*e) El modo o modos de organizar la administración de la sociedad, el número de administradores o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de retribución, si la tuvieren".*

Por su parte, el artículo 217 del mismo texto legal, relativo a la remuneración de los administradores, dispone:

"Artículo 217. Remuneración de los administradores.

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos".

Procede también citar, en este punto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (rec. Núm. 3574/2017) que establece en el FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO:

"TERCERO.- La retribución de los administradores sociales antes de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre

1.- Con anterioridad a la reforma del TRLSC que llevó a cabo la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, el art. 217 TRLSC regulaba la remuneración de los administradores en estos términos:

«1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

»2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos».

El art. 23.e TRLSC, con ligeras modificaciones de redacción desde la entrada en vigor de dicho texto refundido hasta el día de hoy, establece que en los estatutos sociales se expresará el sistema de retribución de los administradores sociales, si la tuvieren.

Los arts. 218 y 219 TRLSC regulaban las especialidades de la remuneración consistente en la participación en beneficios, tanto en sociedades limitadas (primer párrafo del art. 218) como en sociedades anónimas (segundo párrafo del art. 218), y de la remuneración mediante la entrega de acciones (art. 219).

Con anterioridad a la refundición llevada a cabo por el TRLSC, la cuestión se encontraba regulada en los arts. 130, con relación al 9.h, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 66 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada .

2.- La jurisprudencia de este tribunal había declarado que la exigencia de que consten en los estatutos sociales el carácter retribuido del cargo de administrador y el sistema de retribución, aunque también tutela el interés de los administradores, tiene por finalidad primordial favorecer la máxima información a los socios para facilitar el control de la actuación de los administradores en una materia especialmente sensible. Pese a la concurrencia de intereses propia de la sociedad mercantil, pueden surgir ocasionalmente conflictos entre los intereses particulares de los administradores en obtener la máxima retribución posible, de la sociedad en minorar los gastos y de los socios en maximizar los beneficios repartibles.

Este criterio legal, que persigue que sean los socios, mediante acuerdo adoptado en la junta con una mayoría calificada, quienes fijen el régimen retributivo de los administradores sociales, y que en todo caso los socios, lo fueran o no al tiempo en que esta decisión fue adoptada, estén correcta y suficientemente informados sobre la entidad real de las retribuciones y compensaciones de todo tipo que percibe el administrador social, se refleja también en otros preceptos, como los que regulan las cuentas anuales, en cuya memoria deben recogerse, en lo que aquí interesa, los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase que los administradores hubieran percibido de la sociedad.

Así lo hemos declarado en la sentencia 708/2015, de 17 de diciembre , y en las que en ella se citan.

3.- Por tanto, dentro de este sistema de retribución de los administradores sociales, lo que se ha venido en llamar la «reserva estatutaria» o «determinación estatutaria» ha desempeñado un papel importante.

En la sentencia 505/2017, de 19 de septiembre , afirmamos que la necesidad de su determinación estatutaria era un principio básico de la disciplina de la retribución de los administradores sociales en nuestro ordenamiento jurídico.

Los arts. 130, en relación con el art. 9.h, ambos de la Ley de Sociedades Anónimas , y el art. 66.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada , exigían la constancia en los estatutos del sistema de retribución de los administradores de la sociedad, sin que fuera necesaria la concreción de una cuantía determinada.

La junta general de la sociedad limitada podía fijar la cuantía de la retribución cuando esta consistía en el pago de una cantidad fija. Pero, previamente, este sistema retributivo debía estar previsto en los estatutos sociales.

4.- Como consecuencia de la doctrina expuesta, este tribunal consideró que para entender justificada y legítima la percepción por el administrador social, por lo general mediante la suscripción de un contrato con la sociedad, de una retribución abonada por la sociedad pese a que el cargo fuera gratuito según los estatutos, o no ajustada al sistema previsto en ellos, había de resultar probada la concurrencia del «elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa», esto es, por el cargo orgánico de administrador y por el título contractual.

*La jurisprudencia consideró que la normativa reguladora de las sociedades mercantiles no discriminaba entre las funciones políticas o deliberativas y de decisión «societarias», por un lado, y las de ejecución y gestión «empresariales», razón por la cual no se admitía que mediante la celebración de un contrato se remuneraran las funciones ejecutivas del administrador, o de algunos miembros del órgano de administración, cuando carecieran de apoyo en el régimen legal previsto por la normativa societaria, que concedía un papel primordial a los estatutos sociales y a los acuerdos de la junta general.*

*Así se afirmó en la sentencia 412/2013, de 18 junio, y en las sentencias que en ella se citan, que sientan la doctrina de lo que se ha venido en llamar el «tratamiento unitario» de la remuneración del administrador».*

Por tanto, y siendo sintéticos, la deducibilidad de la retribución satisfecha, en un determinado ejercicio, al administrador o administradores de una entidad está condicionada al cumplimiento de una doble condición:

- Que los estatutos sociales reconozcan, expresamente, el carácter retribuido del cargo;
- Que, además, fijen el sistema retributivo con el suficiente grado de certeza.

Pues bien, en el presente caso de **JK, SA.**, y como bien destaca el acuerdo y ya se ha señalado en la presente resolución, los Estatutos establecían el carácter gratuito del cargo de administrador, por lo que no cabría admitir la deducibilidad de la retribución satisfecha al Sr. **Dmv.**

No cabe tampoco aceptar que la retribución no se le satisfacía por sus labores de administrador, sino, exclusivamente, por su labor como jefe de compras, ya que no se ha acreditado que realizara unas tareas propias de una relación laboral ordinaria; más bien al contrario, en el contrato de trabajo aportado, de ... de 2010, figura que D. **Dmv**, como administrador de **JK**, contrata a D. **Dmv** como GERENTE, por lo que, al contrario de lo que defiende la entidad, la constancia documental es que las tareas que realizaba D. **Dmv** en la entidad eran las propias de una relación laboral especial o de alta dirección, siendo de aplicación la denominada "doctrina del vínculo", consolidada tanto jurisprudencial como administrativamente, según la cual, existiendo un vínculo mercantil como el que se establece entre una entidad y su administrador, éste absorbe toda relación laboral especial o de alta dirección que pueda establecerse entre ellos. Como bien señala la Inspección al respecto, el hecho de que la persona que ostentaba el cargo de administrador, y estaba contratado como gerente, visase unas facturas o "coordinase las labores administrativas" de la sociedad no puede considerarse como tareas "ajenas" a sus funciones de administrador, ya que, como tal, le corresponde la "gestión y administración" de la sociedad.

Se desestiman por tanto las alegaciones del obligado debiendo considerarse como no deducibles las retribuciones satisfechas al administrador de la entidad al no estar prevista su retribución en los estatutos de la entidad y no acreditarse que las retribuciones efectuadas lo hayan sido por ninguna labor distinta a las propias del administrador y gerente.

El siguiente gasto de **JK, SA** regularizado por la Inspección, que el obligado considera como deducible, sería el que se deriva de las Facturas de ..., que corresponden a viajes de personas que se tienen por ajenas a la entidad e incluso a personas no identificadas, y a lugares no identificados

Se limita a señalar el reclamante que dicho gasto se ha justificado y que sería un gasto afecto a la actividad de la entidad.

Pues bien, como en los gastos de viajes de las otras entidades regularizados, no cabe estimar las alegaciones del obligado, ya que lo único que se aporta al respecto son las referidas facturas de ... (una factura de 2012 y tres de 2013) y, además, en la del año 2012 se reflejan billetes de avión entre ... y ... de D. ... y D. ..., que no eran, ninguno de ellos, trabajador ni empleado de **JK** y, en las del año 2013, una de ellas es una factura relativa a una estancia en ..., ..., ... del . . al ... de 2012 (), sin que se conozca quien viajó, ni por qué razón, ni la entidad haya justificado, de ninguna manera, la correlación de estos conceptos con los ingresos de la entidad, y otra factura es relativa a la estancia en un Hotel del "Sr. ...", con entrada el ...-2013, jueves, y salida el ...-2013, sábado, sin que el referido señor ... sea tampoco un empleado identificado de **JK**, ni se haya justificado, de ninguna forma, su relación con la actividad de **JK**; y, por último, la otra factura de 2013 tiene como concepto "Fecha .../13 Servicios varios prestados. Estancia y Régimen Especial incluido", sin que se conozca, tampoco, quién hizo el viaje ni a dónde fue ni con qué objeto se realizó, no aportándose ninguna explicación al respecto por la entidad.

No cabe, por todo ello, considerar dichos gastos de viajes como gastos deducibles al estar claramente no suficientemente justificados para recibir tal consideración.

En similares términos a la alegación anterior el reclamante considera que se admitir la deducibilidad de los gastos cuenta ... Gastos de viaje y que se refieren al señalado administrador, D. **Dmv**. Señala el interesado que es evidente que los gastos derivados de una tarjeta Visa con la que este señor, Jefe de Compras y Gerente, hace frente a gastos como aparcamiento, taxis, peajes o incluso atención a clientes y proveedores, y que son de muy escasa cuantía, deberían ser considerados como gastos por relaciones publicas deducibles.

Pues bien, no cabe admitir las alegaciones del obligado ya que, gran parte de los gastos, carecen de justificación alguna, y de los que si se aporta justificación se corresponden, según el acuerdo de liquidación:

" a compra de aperitivos, comidas muchas de ellas en fines de semana, entradas para la feria en fallas, restaurantes en agosto...; en , , ... En la descripción del asiento se consigna "gastos de **Dmv**".

No cabe, por tanto, considerar dichos gastos como correlacionados con los ingresos, sino más bien gastos de carácter personal no afectos a la actividad de la entidad, es decir de **JK**.

Seguidamente el obligado alega que se debería admitir la deducibilidad de los gastos de vehículos de **JK**, que la Inspección considera como no deducibles por destinarse a usos particulares de los accionistas últimos del grupo y de sus familiares. Señala que la regularización de la Inspección sería, en este punto, arbitraria pues el hecho de que el uso del vehículo sea del presidente del Grupo, D. **Axy**, o del jefe de compras D. **Dmv**, es porque es claro que tienen relación con la entidad y le prestan servicios, quedando, por tanto, descartada su consideración como liberalidad.

Pues bien, nuevamente, no cabe aceptar las alegaciones del obligado ya que, como sucedía en el caso de la sociedad **LMQ**, no se ha justificado, en modo alguno, que los vehículos en cuestión estuviesen correlacionados, o afectos, a la actividad de la entidad, al no darse mayor explicación de que estaban a disposición de la empresa y para desplazamientos de D. **Axy** y D. **Dmv**, cuando además, según resulta de las pólizas de seguro, son vehículos de uso personal de estas personas, y sus familiares.

Así, los vehículos en cuestión son:

- **VEHICULO\_3**, que según la póliza de seguros es de uso particular
- **VEHICULO\_1** i, que según la póliza de seguros es un vehículo de uso "particular a nombre de empresa", siendo conductor habitual es D. **Axy** y el ocasional D. **Umx** (hijo de D<sup>a</sup>. **Bxy** y D. **Dmv**).
- **VEHICULO\_3**, que según la póliza de seguros es un vehículo de uso "particular a nombre de empresa", siendo el conductor habitual D. **Dmv** y sus familiares. El tomador del seguro es D<sup>a</sup>. **Bxy** en 2012 y ya **JK** en 2013.

Hay que recordar que D. **Axy**, al que ya hemos citado en esta resolución, es el accionista mayoritario de **JK**, y D. **Dmv** es el marido de D<sup>a</sup>. **Bxy**, hermana de D. **Axy** y socia del grupo con un porcentaje de algo más del 29 %.

No cabe, por tanto, admitir la deducibilidad de los gastos derivados del uso de dichos vehículos, al no haberse acreditado que se utilizasen efectivamente para el desarrollo de la actividad de la entidad (**JK**) y, por el contrario, porque existen serios indicios del uso particular de los mismos por los accionistas del grupo y por sus familiares, por lo que podría llegar a considerarse como una retribución de los fondos propios o una liberalidad (partidas, en cualquier caso, no deducibles a efectos fiscales).

En la siguiente alegación el reclamante manifiesta que las provisiones por gastos de personal regularizadas por la Inspección en sede de **JK**, deben ser admitidas como deducibles al estar justificadas y no tratarse de obligaciones implícitas o tácitas.

Como en el caso de **LMQ** e **NP**, dichas provisiones se dotaron para cubrir compromisos por vacaciones, por pagas extra, por indemnizaciones por finiquito, por mayor personal y por provisión terminación contrato por indemnización despido.

Pues bien, en cuanto a las provisiones por vacaciones, por paga extra, por indemnización finiquito y indemnización despido, nos encontramos con las mismas circunstancias que en el caso ya analizado de **NP**, alegando el obligado lo mismo que en ese caso, por lo que procede remitirnos a lo que ya dijimos allí, confirmando la no deducibilidad de estas partidas al no estar justificadas y tratarse de compromisos por obligaciones implícitas o tácitas y que, por tanto, no pueden considerarse dotaciones deducibles, de acuerdo a lo ya señalado anteriormente.

En cuanto a la provisión por Indemnización despido, el obligado alega que debería ser deducible porque, según el Convenio Colectivo del sector de la construcción (artículos 24 y 25), los trabajadores con contrato fijo de obra o con contratos de duración determinada, por circunstancias de la producción o por interinidad, una vez finalizado el contrato, tienen derecho a percibir una indemnización de carácter no salarial, por cese, del 7%, recogiendo esta provisión el cálculo proporcional de la indemnización de aquellos trabajadores con estos tipos de contrato.

Pues bien, no cabe aceptar las alegaciones del obligado ya que este no ha acreditado los cálculos efectuados para determinar los saldos de la referida provisión.

No obstante, la Inspección procede a realizarlos, tomando los trabajadores con contratos de fin de obra vigentes en ese momento, determinado que el cálculo máximo de la provisión justificada a ...de 2013 sería de sólo 1.420.55 euros, que es el que se ha considerado deducible.

Como en el caso de **MQ**, **LMQ**, e **NP** el obligado también alega, en este punto, que la inspección incrementó indebidamente la base imponible por los saldos de provisiones ya que no se puede incrementar la base imponible por saldos de provisiones que aún no se han eliminado por no haberse aplicado a su finalidad, ya que, según el reclamante, la Inspección de los Tributos así estaría regularizando los saldos finales de las provisiones a 2012 y 2013, sin comprobar si los saldos finales de 2011 se han eliminado por no haberse aplicado a su finalidad. Así, según el obligado se estarían calificando, como no deducibles, gastos imputados a la cuenta de Pérdidas y

Ganancias de ejercicios previos a 2012, que no fueron objeto de comprobación por estar prescritos, y los está incluyendo en la Base imponible de 2012 y 2013 sin cobertura legal.

Pues bien, como ya hemos dicho, no cabe admitir las alegaciones del obligado al respecto, al no haberse aportado prueba alguna de la reversión de dichos saldos de provisiones en 2011 por no haber sido utilizados para su finalidad específica, por lo que, en virtud de la carga de prueba previsto en el artículo 105 LGT, no se entiende acreditado el derecho que pretende aplicar el interesado, sin que dicha carga corresponda a la Inspección como afirma el obligado de acuerdo al principio de facilidad de aportación de la prueba y tratarse de un gasto que debe justificar quien pretende su deducción.

## Décimo octavo.

A continuación, el obligado considera que se debería admitir la deducibilidad de la provisión por terminación de obra dotada en sede de **JK**, al estar dotada para hacer frente a los gastos de conservación de aquella durante el periodo de garantía, así como por la retirada de la obra y por el levante de las instalaciones.

Pues bien, frente a dichas alegaciones hay que señalar, en primer lugar, que, como pone de manifiesto la Inspección (página ... del acuerdo de liquidación), y no ha sido desvirtuado por el obligado, las provisiones dotadas por obras no han sido justificadas en modo alguno, existiendo incongruencias en relación a las obras a las que parecen hacer referencia.

En segundo lugar, en cualquier caso, como señalamos en sede de **MQ, SA**, este TEAC ya se ha pronunciado, en anteriores ocasiones, como en nuestra resolución de 10 de julio de 2019 (RG 1088/2018), que reitera la de 16 de enero de 2019 (RG 14/2016), en el sentido de que las provisiones de esta naturaleza por terminación de obra recogen un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía, por lo que no puede ser considerada como fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1ª) del TRLIS, al tratarse de una obligación implícita o tácita.

Se desestiman, por tanto, las alegaciones del obligado sobre la deducibilidad de las provisiones por terminación de obra dotadas.

En cuanto a la alegación de subsidiaria de que la inspección incrementa indebidamente la base imponible por los saldos de provisiones, nos remitimos a lo ya señalado en relación a la misma cuestión pero referido a las provisiones por gastos de personal en el fundamento de derecho anterior.

Como última alegación en sede de **JK** el obligado alega que se debería admitir la deducibilidad de los gastos anticipados registrados como tales, ya que se corresponden con operaciones respecto a las cuales se ha producido su devengo contable y, en consecuencia, que se ha realizado su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias, pero de las cuales todavía no se había recibido las correspondientes facturas.

Pues bien, frente a las referidas alegaciones hay que señalar que, tal y como resulta de la exposición detallada de los referidos gastos en las páginas 280 a 285 del acuerdo de liquidación, lo que realizaba el obligado, en realidad, era una provisión de gastos recogiendo una mera previsión o estimación de un gasto futuro que aun no se había devengado y que, por tanto, no puede ser considerado como fiscalmente deducible en el ejercicio que se registra como tal.

No se acredita, en modo alguno, la alegación del obligado de que se tratase de facturas pendientes de recibir correspondientes a un gasto devengado, al no acreditarse, de ninguna forma, la realidad de dicho gasto cuando se contabilizó.

En cuanto a la improcedente regularización por saldos, nos remitimos a lo ya señalado en el fundamento de derecho anterior.

## Décimo noveno.

El siguiente grupo de alegaciones del obligado se refiere a los ajustes realizados por la Inspección en sede de **MQ-P, SL**.

En su primera alegación referida a dicha sociedad dependiente, el reclamante alega que se debería admitir la deducibilidad de los gastos referidos a la descripción OTROS GASTOS de la cuenta de gasto de Invitaciones y otras Atenciones, al tratarse de gastos habituales en las empresas, en todo caso de escasa cuantía, proporcionales a los fines perseguidos y debidamente registrados.

Pues bien, no cabe admitir las alegaciones del obligado ya que no se acredita, en modo alguno, por el obligado, quiénes han sido los beneficiarios de dichas atenciones, y su vinculación o relación con la actividad de la entidad y, con ello, con los ingresos a obtener por ésta lo que, como bien señala la Inspección, resulta además muy difícil de imaginar en este caso ya que **MQ-P, SL** se dedica al arrendamiento de inmuebles, mayoritariamente a otras entidades del grupo, y a realizar dos proyectos de urbanización, uno en ... y otro en ..., facturando a los propietarios las correspondientes cuotas de urbanización, los cuales, además, no pueden elegir a otro urbanizador.

Se desestiman, por tanto, las alegaciones del obligado sobre la deducibilidad de los referidos gastos.

En la siguiente alegación, el reclamante plantea que se deberían admitir las provisiones por gastos de personal dotadas. Las provisiones dotadas, como en el caso de otras entidades del Grupo, lo son por vacaciones, por paga extra, por indemnización finiquito, por mayor personal y por provisión por despido/finiquito.

Pues bien, nos encontramos con las mismas circunstancias que esos casos anteriores ya analizados, y el obligado alega lo mismo que lo alegado entonces, por lo que procede confirmar, como antes, la no deducibilidad de las mismas al no estar justificadas y tratarse, en todo caso, de compromisos derivados de obligaciones implícitas o tácitas y, por tanto, importes no deducibles, de acuerdo a lo ya señalado anteriormente.

En cuanto a la alegación subsidiaria de que la inspección incrementa indebidamente la base imponible por los saldos de provisiones, como ya hemos señalado en relación a las otras entidades, no cabe admitir las alegaciones del obligado al no haberse aportado prueba alguna de la reversión de dichos saldos de provisiones en 2011 por no haber sido utilizados para su finalidad específica, por lo que, en virtud de la carga de prueba previsto en el artículo 105 LGT, no se entiende acreditado el derecho que pretende aplicar el interesado, sin que dicha carga corresponda a la Inspección como afirma el obligado de acuerdo al principio de facilidad de aportación de la prueba y tratarse de un gasto.

## Vigésimo.

A continuación, el obligado alega que se debería admitir la deducibilidad, en sede de esta entidad, **MQ-P, SL**, de la provisión ... por tratarse de una provisión de litigios en curso dotada en 2012 que cumpliría las condiciones para considerarse como deducible fiscalmente en ese ejercicio.

El origen de la referida dotación es el siguiente:

*"VVT SA era propietaria de la mitad indivisa de diversas parcelas, ubicadas dentro del ámbito de delimitación de la unidad de ejecución en suelo urbano "... en .... La otra mitad indivisa de esas parcelas era propiedad de MQ-P.*

*VVT SAU vende su mitad indivisa de las fincas en ... a WWZ SA (en adelante WWZ) por un importe de 9.135.065,00 euros según consta en escritura otorgada el .../2006.*

*MQ-P insta derecho de retracto ante los tribunales. El .../2006 el Juzgado de ... Instancia n.º... de ... (...) desestima la demanda de MQ-P contra WWZ respecto a la acción de retracto legal de comuneros.*

*La Sentencia de la Audiencia Provincial de ... de .../2007 estima el recurso de MQ-P, declara el derecho de MQ-P a retraer la parte indivisa de las fincas vendidas, para lo cual WWZ debe otorgar, en el plazo de un mes a contar desde la firmeza de esa sentencia, escritura de venta de las fincas a favor de aquélla, que simultáneamente abonará a WWZ los gastos derivados de la adquisición de las parcelas a VVT (precio, IVA, Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, comisión intermediario, comisión apertura de crédito a Bancaja, intereses de crédito para adquirir parcelas y gastos de notario y registro).*

*Frente a la sentencia anterior MQ-P interpone recurso de casación articulado en un solo motivo: los gastos reembolsables, dictando sentencia el 30/6/2011 el Tribunal Supremo en la que casa en parte la sentencia recurrida en cuanto dispone que MQ-P [no] debe pagar la comisión del intermediario, la comisión de apertura del préstamo y los intereses devengados, confirmando la sentencia en los demás pronunciamientos.*

*WWZ solicita la ejecución de la sentencia de la Audiencia Provincial de ... de .../2007, casada parcialmente por el Tribunal Supremo, dictando AUTO de ejecución de .../2012 el Juzgado de ... Instancia n.º ... de ..., que dispone que cualquiera de las partes tiene interés legítimo para instar la ejecución del fallo y despacha ejecución de la sentencia. En ese Auto se requiere a las partes para que, en el plazo de 30 días, otorguen escritura pública con entrega simultánea del pago de 10.151.320,39 euros, correspondientes al pago del precio, IVA, Actos Jurídicos Documentados, y gastos de notaría y registro que se cuantifican en 3.945,91 euros.*

*Presentada oposición a la ejecución por parte de la mercantil "MQ-P, S.L.U.", el Juzgado de Primera Instancia número ... de ... dictó Auto número .../2012, de ... 2012, por el que se desestimaba la oposición a la ejecución.*

*Contra dicho auto, "MQ-P, S.L.U." interpuso recurso de apelación, que fue desestimado por la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de ... en auto número .../2013, de ...-2013, en el que confirmaba el auto de fecha ... de 2.012 anteriormente reseñado e impone a la parte apelante las costas procesales.*

*Siendo firme esta última resolución judicial, por el Juzgado se dictó providencia de fecha ...-2013, dando a las partes 20 días para el cumplimiento voluntario de la resolución dictada, transcurrido el cual, no habiéndose otorgado la correspondiente escritura de compraventa, el Juzgado de Primera Instancia n.º ... de ... dictó Auto de fecha ...-2013 procediendo a continuar la ejecución forzosa, y designando, por medio de la correspondiente diligencia de ordenación, Notario para que redacte la escritura pública y realice cuanto sea necesario para dar fiel cumplimiento a la resolución judicial.*

*Contra dicho auto de fecha ... de noviembre de 2.013, la mercantil "MQ-P." interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por medio de Auto de fecha ...- 2013, dictado por el Juez de Primera Instancia n.º ... de....*

Teniendo en cuenta dicho oficio, así como la Sentencia dictada en procedimiento .../2011 seguido ante el Juzgado de ... Instancia número ... de ..., confirmada por Sentencia de la Audiencia Provincial de ....número .../2013, de fecha ..., por medio de Auto de fecha ... de 2.014, el Juez de Primera Instancia número ...de los de ... dispuso "que en la escritura pública que redacte el Notario insaculado por el Juzgado no se incluya como objeto de transmisión la finca registral ...(...) y en consecuencia, no incluir en dicha escritura como parte del precio los 631.056,31 euros (...)

Finalmente las partes alcanzan un acuerdo para la ejecución de sentencia, y como mejor forma para dar cumplimiento lo dispuesto en la Sentencia .../07, dictada el día ..., por la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de ..., parcialmente casada por la Sentencia .../11 de fecha ... de 2.011, dictada por la Sala Primera del Tribunal Supremo en el Recurso de Casación ...08, y teniendo en cuenta el auto de fecha ... de 2.014 del Juzgado de Primera Instancia número ...de los de..., **las partes firman ESCRITURA DE COMPRAVENTA EN EJERCICIO DE DERECHO DE RETRACTO LEGAL... el ...-2015.**

En esa **escritura de compraventa de fecha...-2015**, otorgada por " **WWZ S.A.**", antes llamada "**WWZ, SOCIEDAD ANÓNIMA**" y "**MQ-P, S.L.U.**", tras explicar los vericuetos judiciales de la cuestión, las partes acuerdan que:

" **WWZ S.A.**", en ejecución de las resoluciones judiciales citadas transmite a la mercantil "**MQ-P, S.L.U.**", que, en ejercicio del derecho de retracto legal a que se hace referencia en tales resoluciones, adquiere las fincas y participación indivisa de finca descritas en la escritura, que son las fincas de resultado que, en correspondencia a las aportadas, fueron adjudicadas a la mercantil " **WWZ S.A.**", según la escritura de Reparcelación forzosa autorizada por la Notario de ..., Doña ..., el día ... de 2.007, con excepción de la mitad indivisa de la finca registral ... que correspondió a " **WWZ, S.A.**", que fue transmitida (junto con la mitad indivisa de "**MQ-P, S.L.U.**") en la escritura reseñada en el expositivo VI de la escritura.

**El importe total de la compraventa y gastos resarcibles comprende 10.463.876,59 euros, según la escritura, con el siguiente detalle:**

- 1.- el precio total alzado y conjunto de la venta, que suma un total de 8.504.008,69 euros (una vez minorado en 631.056,31 euros, precio recibido por la compraventa detallada en el expositivo VI de esta escritura)
- 2.- la cantidad de 170.080,17 euros, correspondiente al 2% abonado por el impuesto de A.J.D. en relación con el precio antes determinado
- 3.- 3.945,91 euros de Notaría y Registro
- 4.- y el I.V.A., que al tipo vigente del 21%, asciende a la cantidad de 1.785.841,82 euros."

Pues bien, de acuerdo a lo expuesto, se constató que **MQ-P** era copropietaria de unos terrenos junto con la entidad **VVT SA**. Esta última vendió su parte del terreno en 2006 a un tercero (**WWZ**) **por un importe de 9.135.065,00 euros** y, ante dicha venta, **MQ-P** instó su derecho de retracto ante los tribunales. Ante tal acción, primeramente el Juzgado de primera instancia acordó la desestimación y, posteriormente, la Audiencia Provincial, en el año 2007, estimó el derecho de retracto de **MQ-P**, estableciendo que **WWZ** debía otorgar, en el plazo de un mes desde la firmeza de la sentencia, escritura de venta de la parcela a favor de aquella, debiendo abonar a **WWZ** los gastos derivados de la adquisición de las parcelas a **VVT**, lo que incluía: precio, IVA, Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, comisión intermediario, comisión apertura de crédito a Bancaja, intereses de crédito para adquirir parcelas y gastos de notario y registro.

Disconforme **MQ-P** únicamente con el importe de estos gastos reembolsables a pagar a **WWZ**, interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, el cual dictó sentencia, que quedó firme en el año 2011; en ella, se estableció que **MQ-P** no debía pagar la comisión del intermediario, la comisión de apertura del préstamo y los intereses devengados, confirmando el fallo de la Audiencia Provincial en los demás pronunciamientos.

La Inspección, estudiando la cuestión y, más concretamente, la provisión por litigios en curso que había dotado la entidad, ha puesto de manifiesto que, cuando se dictó esa sentencia por el Tribunal Supremo nos encontrábamos en una situación de crisis inmobiliaria muy diferente a la situación del año 2006, y que fue el tercero **WWZ**, y no **MQ-P** (la cual había comunicado previamente a **WWZ** su renuncia a ejercitar el derecho de retracto reconocido judicialmente), el que instaba la ejecución de la sentencia Audiencia Provincial de ... de 2007, casada parcialmente por el Tribunal Supremo, y que finalmente el Juzgado de primera instancia fue el que dictó auto de ejecución de sentencia el 24 de enero de 2012 en el que se requería a las partes para que, en el plazo de 30 días, **otorgasen escritura pública con entrega simultánea del pago de 10.151.320,39 euros**, correspondientes al pago del precio, IVA, Actos Jurídicos Documentados, y gastos de notaría y registro que se cuantifican en 3.945,91 euros.

Frente a dicho auto de ejecución **MQ-P** interpuso en marzo de 2012 demanda de oposición alegando pluspetición, es decir, exceso cuantitativo de la demanda sobre lo exigible o debido, despacho de ejecución por mayor importe, existencia de cargar sobre las fincas que se pretendía transmitir, y por falta de titularidad de una de las fincas.

Dicha demanda es desestimada en julio de 2012 interponiendo **MQ-P** recurso de apelación ante la Audiencia que fue nuevamente desestimada, mediante sentencia dictada en julio de 2013.

El proceso siguió con auto de noviembre de 2013 por el que el Juzgado de primera instancia acordaba seguir con la ejecución forzosa, el cual fue también recurrido y desestimado, sucediéndose los demás hitos procesales que se mencionan en el acuerdo, llegando finalmente las partes a un acuerdo transaccional el ... de 2015, otorgándose escritura de compraventa por importe de 10.463.876,59 euros de los que un total de 8.504.008,69 euros, (una vez excluido el importe de 631.056,31 euros por la parte de la finca registral ...) , se corresponden con el precio recibido por la compraventa.

Pues bien, durante este proceso, el obligado el día 31 de diciembre de 2012, realiza la contabilización de la siguiente provisión:

1514	...	DOTACIÓN A LA PROVISIÓN POR OPERACIONES COMERCIALES	Provisión jurídica ...	6.726.898,01	0,00
1514	...	PROVISIÓN PARA OPERACIONES COMERCIALES	Provisión jurídica ...	0,00	6.726.898,01

Posteriormente, la entidad contabilizó, el 30/06/2015, la adquisición de los inmuebles, por un importe de 8.504.008,69 euros, considerando un IVA soportado de 1.785.841,82 euros.

El .../2015 la entidad da de baja la "Provisión para operaciones comerciales" dotada por 6.726.898,01 euros con abono a una "... DETERIORO DE VALOR SOLARES BETERA", cuenta que ya existía en los años anteriores y en la que se recogía el deterioro del terreno de ... propiedad de **MQ-P** desde antes de 2006. Así, en 2015, sin pasar por la cuenta de ingreso ni gasto, la provisión por operaciones comerciales que se había dotado en 2012, reconociendo y registrando el correspondiente gasto, se reclasifica como deterioro de existencias.

Volviendo a la provisión dotada a 31 de diciembre de 2012 por importe de 6.726.898,01 euros es de destacar que la cuenta utilizada fue la ... "Dotación a la provisión por operaciones comerciales" y la contrapartida ... "Provisión para operaciones comerciales".

En relación con la citada provisión, en las Cuentas Anuales del Grupo Consolidado se señala que se trata de **"una previsión de gasto en el que incurriría el grupo por la ejecución judicial de la opción de compra de unos inmuebles, de los cuales se estima un deterioro por importe de 6.726.898 euros"**.

El obligado defiende, con apoyo de un informe elaborado por D. ..., Profesor Titular del Departamento de Contabilidad de la Universidad de ..., que dicha provisión se correspondía con una provisión de litigios en curso y que, como tal, debe ser considerada como deducible.

Pues bien, frente a la referida alegación parece bastante discutible que pueda entenderse que se trata de una provisión de litigios en curso, ya que, aun cuando no sea la única razón para negar dicha consideración, es el propio obligado el que la contabilizó como una provisión por operaciones comerciales y no como una provisión por responsabilidades o litigios en curso.

Cabe recordar que, según el Plan General Contable, la cuenta ... de Dotación a la provisión por operaciones comerciales tiene por objeto:

**"Dotación realizada por la empresa para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de su tráfico comercial, siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas el grupo ...; en particular, se contabilizarán en esta cuenta las pérdidas asociadas a contratos onerosos, y los compromisos asumidos como consecuencia de la entrega de bienes o la prestación de servicios."**

El movimiento de la citada es el siguiente:

".... Dotación a la provisión por contratos onerosos

Se cargará por la pérdida estimada, con abono a la cuenta ... .

.... Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales

Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos derivados de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otras operaciones comerciales.

Se cargará por el importe de la obligación estimada, con abono a la cuenta ... ."

En cuanto a la contrapartida, la cuenta ..., de provisión por operaciones comerciales el PGC establece que se trata de:

"Provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa.

Figurarán en el pasivo del balance.

(...;/...;)"

Y en el plan distingue entre la cuenta .... Provisión por contratos onerosos y la cuenta .... Provisión para otras operaciones comerciales:

".... **Provisión por contratos onerosos.**

Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta....

b) Se cargará:

b1) Al cierre del ejercicio, si la empresa opta por cumplir el contrato, por el exceso de provisión contabilizada, con abono a la cuenta ....

b2) Si la empresa opta por la cancelación del contrato, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo ...."

.... **Provisión para otras operaciones comerciales**

Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta ....

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta ...."

Asimismo, resulta poco razonable que si trataba de una provisión de litigios en curso no se dotase cuando se interpuso demanda de oposición frente al auto de ejecución en marzo de 2012 y se espere a dotarla al 31 de diciembre de 2012.

En tercer lugar, tampoco resulta congruente el importe dotado como provisión.

Así, el representante del obligado señala que el importe dotado fue la diferencia entre el importe a satisfacer según el auto de ejecución judicial del retracto, (que ascendió a **10.151.320,39 euros**) y el valor de los bienes, pero, sin embargo, el importe dotado, tal y como resulta de lo mencionado en las cuentas anuales de la entidad, se corresponde con la diferencia entre coste total en el que la empresa "estima" que incurrirá para la adquisición de esos inmuebles (**11.146.358,70 euros**), que incluye el importe que resulta del auto de ejecución pero que además incluye gastos jurídicos, impuestos, obras de urbanización y demás gastos a incurrir, y el valor de mercado de los bienes.

Asimismo, si se tratara de una provisión por un litigio en relación a la cuantía que puede resultar obligado a pagar a un tercero, esto es, un pasivo del que se tiene que desprender (**10.151.320,39 euros**), dicho importe es el que se debería en su caso provisionar, y no la provisión por la diferencia que realiza el obligado entre el importe total que prevee tendrá que realizar por otros gastos además del importe del auto de ejecución, por un total de **11.146.358,70 euros** y el valor de mercado de los bienes que se cuantifican en 3.945,91 euros.

Como bien señala la Inspección:

"**MQ-P no está contabilizando su "obligación de pago" de 10.151.320,39 euros, correspondientes al pago del precio, IVA, Actos Jurídicos Documentados y gastos de notaría y registro, que resulta del Auto de ...-2012, y por la que recibirá unos inmuebles, y cuya ejecución está apelando. MQ-P no ha reconocido la compensación a recibir de WWZ en el momento de liquidar su obligación frente a ella. Como hemos dicho esta actuación podría apuntar a que en 2012 MQ-P lo que está contabilizando es el "deterioro" de un inmueble del que aún no es propietaria y respecto al que inició un litigio para ejecutar un derecho legal de retracto.**"

En este sentido cabría añadir que, según este TEAC, lo que resulta litigioso, y que es lo que, en su caso, hubiese sido susceptible de provisionarse por litigios o responsabilidades, es únicamente el exceso que el obligado consideraba que no debía pagar en relación al precio de la compraventa inicial, es decir, el importe objeto del litigio; en palabras del propio profesor de contabilidad que realiza el informe aportado sobre la demanda de oposición al auto de ejecución:

"se sigue litigando sobre la sentencia, fundamentalmente por dos motivos, la cantidad y sobre los metros cuadrados de la finca. (la finca registral ... y en consecuencia, la cantidad de 631.056,31 euros).

La misma situación se produce a finales de 2012 señalando:

"Al cierre del ejercicio 2012, el proceso y el litigio sigue abierto sobre el precio y sobre los metros cuadrados por la inclusión o no de cierta parcela. (la finca registral ...y en consecuencia, la cantidad de 631.056,31 euros)"

Finalizando el ... 2015 cuando:

"finalizó el litigio sobre el importe y la inclusión o no de la finca registral ... ( .. ) y en consecuencia , *no* incluir en dicha escritura como parte del precio los 631.056,31 euros."

Es decir el importe del precio de la venta 9.135.065,00 euros menos el importe de la finca registral ... por importe de 631.056,31 euros, ( 8.504.008,69 euros) no cabría considerarlo como litigioso a estos efectos, ya que dicha cuantía no resultaba indeterminada ni estaba en discusión.

Como bien señala la Inspección, lo realizado por el obligado se corresponde, más bien y en realidad, con la dotación de una especie de deterioro de unos inmuebles que aun no había adquirido formalmente pero que iba a recibir por el derecho que había ejercido, habiéndose dotado por la diferencia entre lo que valían los terrenos en 2012 y el importe total que sabía que iba a tener que satisfacer para su adquisición, ya que, como señala el acuerdo de liquidación:

"Efectivamente, aunque lo haga en una cuenta de provisión, **MQ-P** está contabilizando el ...-2012 un deterioro de unos inmuebles de los que no es propietaria (no será propietaria de los mismos hasta 2015), así se deduce de los siguientes hechos:

- De la fecha de contabilización ...-2012, no cuando se dicta el primer Auto de ejecución en ... de 2012.
- Del asiento nº ... de .../2012, en que se contabiliza esa "provisión" y en el que contabilizan los deterioros de los inmuebles propiedad de la entidad.
- De cómo se calcula el importe de esa "provisión", por diferencia del total coste en el que la empresa "estima" que incurrirá para la adquisición de esos inmuebles (incluyendo gastos jurídicos, impuestos, obras de urbanización...); no el importe que viene obligada a pagar según el Auto, y el valor de mercado que estima para esos inmuebles. Si realmente fuera una provisión tenía que haber contabilizado su obligación de pago y lo que recibiría como compensación.
- De cómo se califica la misma en las CCAACC: como "previsión de gasto" en el que incurriría por la ejecución judicial de la opción de compra de unos inmuebles, de los cuales "se estima un deterioro por importe de 6.726.898 euros".
- De la cuenta en la que, cuando finalmente se adquiere el inmueble, se reclasifica esa "provisión" en 2015, directamente a una cuenta de deterioro, sin pasar por pérdidas y ganancias."

Lo que en su caso no puede ser considerado como deducible ya que se trataría de bienes de los que aun no se disponía en el ejercicio en cuestión, ya que, como señala el acuerdo de liquidación:

"El artículo 15.1 del TRLIS establece que:

"los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. (...)."

De acuerdo con los artículos 38 y 38 bis del Código de Comercio, los activos de naturaleza no financiera se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción y, en este sentido:

La norma 10ª de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre y corrección de errores de 29 de noviembre), **dispone que los bienes comprendidos en las existencias se valoraran inicialmente por su coste, y como, cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas** reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La norma 2ª de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre y corrección de errores de 29 de noviembre), **dispone que los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valoraran inicialmente por su coste, y como, se**

producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable.

En consecuencia, podría tener la consideración de fiscalmente deducible el gasto contable correspondiente a la pérdida por deterioro del valor que, en su caso, pudiera experimentar **un activo considerado como existencia o como inmovilizado material**, siempre que para ese determinado tipo de activo no exista norma fiscal específica, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 2ª y 10ª del PGC, **siempre y cuando dicho gasto hubiese sido debidamente contabilizado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19.3 del TRLIS y se justifique dicho deterioro, de manera que la valoración de la prueba del mismo corresponde a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.**

**En este caso, no se han adquirido en 2012 los inmuebles en cuestión y por tanto no resulta deducible ningún deterioro de los mismos, ya que no existe en el activo la existencia, o inmovilizado que se deteriora."**

Además, en el caso de entender de que si se trataba de una provisión, de acuerdo a lo contabilizado por el propio obligado, y de la propia explicación en las cuentas anuales de la entidad, en su caso sería una provisión por contratos onerosos ( y no una provisión por litigios en curso, de acuerdo a lo ya señalado anteriormente), ya que los **costes que conlleva el cumplimiento del contrato de compraventa que resulta del retracto exceden de los beneficios económicos que espera recibir de la ejecución de dicho contrato.** Esta provisión tiene por objeto anticipar la pérdida asociada a contratos onerosos en el caso de que se estime que su realización va a generar una pérdida, ya que los costes soportados para su cumplimiento excederán de los ingresos que se espera recibir.

El obligado se opone a que pueda tener tal consideración ya que los costes no derivan de un contrato y no hay ingresos como tal, sino que se tiene en cuenta el valor del bien en cuestión.

No obstante, como señala la Inspección, como consecuencia de la ejecución del retracto **MQ-P** estaba obligada a celebrar un contrato de compraventa, (que es lo que vienen a confirmar las resoluciones judiciales) y son los costes que derivaban de la realización de dicho contrato lo que le iba a suponer una pérdida, que el obligado estima, en comparación con los ingresos que se espera obtener de la ejecución de dicho contrato, que en este caso se correspondería con el valor del bien (aun cuando sería discutible si debería compararse con los beneficios a obtener por la promoción o venta del bien) por lo que, es claro, y así lo entiende este TEAC que, de considerarse como una provisión, esta sería la dotada por el obligado, y además no sería fiscalmente deducible en virtud de lo establecido en el artículo 13.1 c) del TRLIS que establece expresamente que no son fiscalmente deducibles los gastos *"concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos."*

Se desestiman, por tanto, las obligaciones del obligado sobre la deducibilidad de la provision por operaciones comerciales dotada por **MQ-P** en 2012 por importe de 6.726.898,01 euros.

## Vigésimo primero.

La última de la alegación que se plantea en relación al acuerdo de liquidación está referida al ajuste realizado por la Inspección por el que se elimina de los resultados intragrupo un deterioro que dotó esta entidad, **MQ-P, S.L** en el momento de la venta de las participaciones de **PPR, S.A.** a **LMQ, S.L.**

Esta entidad, **MQ-P**, era titular, hasta el .../2012, del 70% de las acciones de la entidad **PPR SA**, participaciones que poseía desde la constitución de esta. A fecha .../2012, trasmite tales participaciones a **LMQ SL**, por un importe de 365.713,64 euros; a efectos de registrar contable y fiscalmente el resultado de esa venta, se tiene en cuenta que aquellas habían sido valoradas por su valor de suscripción, en fecha .../2005, de 840.000 euros y que tenían dotado un deterioro de valor, en 2011, por importe de 259.499,89 euros.

De manera que, a través de la operación de venta, la entidad **MQ-P** dio de baja la participación, y dotó un deterioro adicional por importe de 214.786,71 euros, calculado como diferencia entre el Valor neto contable de la participación transmitida y el precio de la misma a fecha de la transmisión. El deterioro total ascendía entonces a 474.286,60 euros, y la participación se dió de baja por su valor contable.

El motivo de la citada transmisión, según recoge el acuerdo de liquidación, el cual se remite a manifestaciones de la entidad, es el de "decisión de empresa".

La Inspección considera que, en realidad, la empresa debió contabilizar una pérdida, y no un deterioro, ya que no cabe contabilizar un deterioro de un bien en el mismo momento de la venta, y dicha pérdida, al tratarse de una pérdida por operaciones intragrupo, debe ser eliminada en el resultado global del grupo.

Asimismo, la Inspección añade que, en todo caso, de considerarse correcta la dotación contable del deterioro, el mismo no sería, en ningún caso deducible, por incumplirse lo dispuesto en el artículo 12.3 del TRLIS, que establece, de forma clara, que la posibilidad de deducir fiscalmente un deterioro de una participada grupo, multigrupo y asociada solo cabe cuando el valor de la participación exceda del valor de los fondos propios de la participada **al cierre del ejercicio**, y esto no ha ocurrido, ya que la entidad, cuando dota el deterioro, tiene en cuenta los fondos propios de **PPR SA** a .../2012 y no a fin de ejercicio, y además al cierre del ejercicio, ya no tiene las

acciones de **PPR SA** porque las ha vendido a otra entidad del grupo, por lo que no cabe realizar el ajuste de valor previsto en el 12.3. del TRLIS.

El obligado se limita a realizar una serie de reflexiones contables en el sentido de que, de acuerdo al Plan General Contable, la sociedad, en cualquier momento del ejercicio, puede registrar un deterioro contable o corrección valorativa siempre que exista evidencia de la mismo, como es cuando los fondos propios de la participada son inferiores al valor de la participación registrado, y después señala que, una vez se transmita la participación, se podrá registrar un beneficio o pérdida, en función del precio de venta. Termina señalando que, en este caso, dado que se trataba de una operación vinculada y la participación estaba valorada a mercado en la entidad transmitente, valor coincidente con los fondos propios, no se produce un resultado en la transmisión.

Pues bien, no cabe estimar las alegaciones del obligado, debiendo de partir del registro contable realizado por **MQ-P, S.L** en el momento de la venta de las participaciones de **PPR, S.A.** a **LMQ, S.L.**

Así, **MQ-P SL** realizó, el .../2012, el siguiente asiento, número 1482, con motivo de la venta de su participación en **PPR SA**:

<b>Cta. PGC</b>	<b>Cta. PGC Nombre</b>	<b>Descripción del asiento</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
...	<b>ÉRDIDAS POR DETERIORO DE PARTICIPACIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO NETO A</b>	Deprec acciones PPR 2012	214.786,71	0,00
29330001	<b>DETERIORO DE VALOR PARTICIPACIONES A L.P PPR</b>	Deprec acciones PPR 2012	0,00	214.786,71
<b>Cta. PGC</b>	<b>Cta. PGC Nombre</b>	<b>Descripción del asiento</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
24030002	<b>PPR ACCIONES) (70% C/C LMQ, S.L.</b>	Venta acciones PPR a Grupo	0,00	840.000,00
...		Venta acciones PPR a Grupo	365.713,40	0,00
...	<b>DETERIORO DE VALOR PARTICIPACIONES A L.P PPR</b>	Venta acciones PPR a Grupo	474.286,60	0,00

Es claro, por tanto, que el mismo día de la venta, dotó un deterioro por la diferencia con el importe por el que va a vender las acciones y, a continuación, da de baja ese deterioro, junto con el dotado en 2011, sin reflejar ninguna pérdida derivada la venta.

Como señala la Inspección no parece correcta la contabilización realizada por el obligado ya que, como se señala en el acuerdo de liquidación:

*"El PGC en su parte QUINTA de definiciones y relaciones contables, prevé que la cuenta 2403 de Participaciones a largo plazo en empresas del grupo o asociadas, se abonará en caso de enajenación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 249 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673. Este es un claro criterio de registro que resulta obligatorio, si se trasmite una participación se tiene una pérdida, el deterioro de valor se considera para cuando se tiene un activo sobre el cual hay que ajustar su valor. No es correcto hacer una corrección valorativa a un bien en el momento de su venta."*

Resulta irreal la alegación del obligado de que en el cualquier momento del año se puede contabilizar un deterioro y que luego en la venta en función del importe de la misma resulta un beneficio o una pérdida, ya que es mas que evidente que el obligado procede a dotar el deterioro en el mismo momento de la venta y no "en cualquier momento", lo que no resulta lógico ni correcto, siendo lo procedente el haber contabilizado la pérdida, materializada en la venta. El hecho, alegado por el obligado, de que el artículo 19.6 del TRLIS establezca que la reversión del deterioro se pueda llevar a cabo en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada a ella, no implica, en modo alguno, que, en el momento de la venta, sea correcto y procedente actuar indebidamente, dotando un deterioro en lugar de reconocer la pérdida; como consecuencia del referido artículo, es claro que los deterioros dotados

correctamente, y deducidos fiscalmente, en ejercicios anteriores al de la venta deben ser revertidos, en su caso, por la sociedad vinculada que adquiere la participación si es que ésta recuperase su valor, como, en este caso, podría ocurrir con el deterioro dotado por **MQ-P** en 2011.

Si una sociedad va a transmitir una participación y el precio de la transmisión es inferior al importe por el que se tiene contabilizada, ésta debe dotar una pérdida y no un deterioro, careciendo de todo sentido realizar una corrección de valor en el mismo momento de la enajenación, al tratarse de un bien del que se va a desprender y que, por tanto, no espera recibir los efectos que se pudieran derivar de que éste recuperase el valor. Siguiendo la tesis del obligado, no resultaría, en la práctica, posible utilizar la cuenta 673 señalada por la Inspección para la pérdida en la venta de participaciones a largo plazo a una entidad del grupo o asociadas ya que, en el momento de la venta, si el valor contable de la participación fuera superior a los fondos propios de la participada se dotaría siempre un deterioro en el momento de vender, y la venta no daría nunca lugar a pérdidas.

Y, por tanto, como bien señala la Inspección, a juicio de este TEAC, al tratarse, en realidad, de una pérdida por una venta intragrupo que se camufla como deterioro (por la diferencia entre el valor neto contable de esa participación antes de la venta y el importe de la venta) la misma debe ser objeto de eliminación del resultado del grupo en virtud de lo establecido en el Artículo 71 del TRLIS y el artículo 46 del Código de Comercio que establece:

*"Los activos, pasivos, ingresos y gastos de las sociedades del grupo se incorporarán en las cuentas anuales consolidadas aplicando el método de integración global. En particular, se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas:*

*(...;/...;)*

*4.ª Los ingresos y los gastos de las sociedades del grupo, se incorporarán a las cuentas anuales consolidadas, salvo en los casos en que aquéllos deban eliminarse conforme a lo previsto en la regla siguiente.*

*5.ª Deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre dichas sociedades, y los resultados generados a consecuencia de tales transacciones, que no estén realizados frente a terceros. Sin perjuicio de las eliminaciones indicadas, deberán ser objeto, en su caso, de los ajustes procedentes las transferencias de resultados entre sociedades incluidas en la consolidación.*"

Al margen de lo anterior, y como señala la Inspección, aun cuando se reputara correctamente dotado el deterioro en ningún caso sería fiscalmente deducible, en virtud de lo dispuesto en el artículo 12.3 del TRLIS, que establece:

*"Artículo 12. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.*

*(...;/...;)*

*3. La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado **no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio,** debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.*

***Para determinar la diferencia a que se refiere este apartado, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.***

*(...;/...;)*

*En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, **siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación,** corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.*

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

(...;/...;)

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar."

En este caso, como señala la Inspección, la propia **MQ-P** reconoce que calculó el deterioro en base a los fondos propios de **PPR SA** a 30/11/2012 y no a 31/12/2012, y, además, al cierre del ejercicio, que es cuando **MQ-P** podría considerar el deterioro de sus empresas participadas para que éste fuera fiscalmente deducible, dicha entidad ya no tenía las acciones de **PPR SA**, porque las había vendido a otra entidad del grupo, por lo que no cabe realizar el ajuste de valor previsto en el 12.3. del TRLIS, por lo que, en ningún caso, el deterioro contabilizado podría considerarse como fiscalmente deducible.

Se desestiman, por tanto, las alegaciones debiendo confirmarse el ajuste realizado por la Inspección.

## **Vigésimo segundo.**

En cuanto al resto de ajustes realizados en el acuerdo de liquidación en sede de las sociedades y del grupo sobre el que el obligado no realiza ninguna alegación, nos remitimos a lo señalado en el acuerdo de liquidación que este TEAC comparte plenamente.

## **Vigésimo tercero.**

En cuanto a las alegaciones realizadas al acuerdo sancionador, el obligado alega, primeramente, la nulidad de la liquidación de la que trae causa el acuerdo sancionador y, en consecuencia, nulidad de la sanción. Pues bien, habiéndose confirmado por este TEAC los ajustes llevados a cabo por la Inspección para la práctica de la liquidación de la que se deriva el acuerdo sancionador de acuerdo a lo señalado en los FUNDAMENTOS DE DERECHO anteriores, no cabe sino desestimar la presente alegación sin la necesidad de realizar más consideraciones adicionales.

## **Vigésimo cuarto.**

En sus siguientes alegaciones el obligado discute la consideración que ha hecho el TEAR sobre el acuerdo sancionador, alegando su nulidad del por falta de una motivación específica de la culpabilidad respecto de los distintos ajustes realizados por la Inspección en sede de cada una de las sociedades y del grupo y la existencia, en todo caso, de una interpretación razonable de la norma.

La infracción que ha sido sancionada, en cuanto al IS de cada uno de los ejercicios comprobados, es la prevista en el artículo 191, "Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", que ha sido calificada como leve.

En cuanto al elemento subjetivo, si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

"1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

*d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."*

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En este sentido, este Tribunal Económico Administrativo Central ha dicho en numerosas ocasiones que la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

En cuanto a la interpretación razonable de la norma alegada, el anteriormente transcrito artículo 179 de la LGT regula, en su apartado 2, la exoneración de responsabilidad al sujeto infractor en los supuestos en que este haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que se entenderá en tales casos que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en consecuencia no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

A juicio de este Tribunal debe confirmarse el criterio mantenido al respecto por el TEAR. Cabe apreciar en la conducta de la ahora reclamante la existencia de culpabilidad, sin que quepa discusión alguna ni posible interpretación de las normas que pudiera amparar la misma, según se refleja caso por caso en el acuerdo dictado.

Así, se aprecia el necesario elemento subjetivo, en cuanto que la entidad obligada debía conocer la normativa aplicable y el alcance de sus obligaciones fiscales. Este conocimiento se deduce de su condición de empresario, tal y como la jurisprudencia ha señalado reiteradamente: "la profesionalidad del autor excluye la posibilidad de error en razón a su obligación de no equivocarse" (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 25/04/1956, 12/03/1975, 22/04/1992, 30/11/1981...). La sentencia del Tribunal Supremo de 08/05/1987 señaló: "por las circunstancias del contribuyente, cuya condición (...) de profesional le hace especial conocedor de los requisitos y obligaciones" de toda índole inherentes al sector de actividad en el que opera.

Es decir, por la naturaleza de la actividad económica que realizaba, el sujeto infractor debía haber puesto la diligencia necesaria para conocer la normativa aplicable, y el alcance de sus obligaciones fiscales, entre las que se encuentra la de presentar correctamente las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades 2012-2013, debiendo determinar la deuda correspondiente, e ingresarla en el lugar y forma que determina el Ministerio de Economía y Hacienda.

La apreciación de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras.

Tal y como ha concluido acertadamente el TEAR, en el presente caso, de acuerdo con los datos comprobados y que constan en el expediente sancionador, se deduce que el obligado tributario no solo no ha puesto la diligencia necesaria para la confección correcta de sus autoliquidaciones del IS 2012-2013, sino que se aprecia su voluntariedad e intencionalidad de disminuir la base imponible del impuesto de dichos ejercicios incluyendo indebidamente gastos que no son deducibles por no estar debida y suficientemente justificados, o por no guardar suficiente y directa relación con los ingresos derivados de su actividad, así como consignado una incorrecta imputación de los resultados de las UTEs en las que participaban las entidades que conformaban el grupo fiscal, así como haberse deducido, de forma también indebida, las diversas provisiones dotadas disminuyendo así la carga tributaria.

En el presente caso, como señala el TEAR no se aprecia laguna normativa alguna, ni deficiencia u oscuridad de la norma, ni especial complejidad de la misma que pudiera provocar una duda razonable que pudiera conducir al

obligado tributario al incumplimiento de sus deberes fiscales, puesto que la normativa aplicable resulta absolutamente clara expresa e interpretable en un solo sentido.

En definitiva, se estima que la conducta de la obligada tributaria fue voluntaria y consciente, apreciándose el concurso de culpa y no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en la norma.

Por lo expuesto  
Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.