

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

Referencia: NFJ090856

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID***Sentencia 655/2023, de 12 de julio de 2023**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 595/2021***SUMARIO:**

**Reclamaciones económico-administrativas. Extensión de la revisión. Principio de congruencia. Incongruencia.** Considera la Sala que el TEAR basa su resolución en cuestiones relativas a la contabilidad de la sociedad, y especialmente, en la contabilización de la adquisición de un derecho de explotación sobre un terreno, sin que tal cuestión fuera abordada ni en el requerimiento, ni en la propuesta de liquidación, ni en la liquidación, ni en la resolución del recurso de reposición dictados por la oficina gestora. Por tanto, la resolución del TEAR introdujo unos argumentos que no se habían planteado por la Administración en las indicadas resoluciones frente a los que la demandante no pudo haber presentado alegaciones y pruebas ante el órgano gestor. Por otra parte, al centrar el TEAR su resolución en la contabilización de la adquisición de un derecho de explotación sobre un terreno, no entró a valorar los argumentos de la liquidación y de la resolución del recurso de reposición ni, por tanto, valoró las alegaciones formuladas por la reclamante frente a la indicadas liquidación y resolución del recurso de reposición, incurriendo en incongruencia e incumpliendo lo establecido en los preceptos transcritos, pues si el TEAR consideraba que era necesario analizar la contabilidad, podía haber anulado la liquidación para que se siguiese un procedimiento de Inspección al no ser procedente el procedimiento de comprobación limitada para analizar la contabilidad, pero en todo caso debía haber analizado las cuestiones suscitadas en la liquidación y en la resolución del recurso de reposición, sobre las que la recurrente formuló sus alegaciones y pruebas, y al no hacerlo, lo que reconoce el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, procede la anulación de la resolución recurrida. Sin embargo, la anulación de la resolución del TEAR no determina la nulidad de la liquidación pues, aunque la recurrente vincula la citada resolución del TEAR con la pretendida improcedencia del procedimiento de comprobación limitada, lo cierto es que en el procedimiento de comprobación limitada ni se ha analizado la contabilidad de la recurrente ni se han solicitado documentos contables, reconociendo la recurrente en la demanda que en el indicado procedimiento de comprobación limitada no se ha valorado la contabilidad. Es decir, considera la Sala que la circunstancia de que la resolución del TEAR se base en la contabilidad no determina que el procedimiento de comprobación limitada se haya excedido de sus límites, sino la incongruencia de la citada resolución del TEAR, de tal manera que dicho vicio de la resolución del TEAR no supone la nulidad de la liquidación resultante del procedimiento de comprobación limitada. Por tanto, la consecuencia de la anulación de la resolución del TEAR es la retroacción de las actuaciones al momento de cometer el defecto motivación determinante de la incongruencia, ya que la recurrente no solicita en el suplico de la demanda que se anule la liquidación, pues los argumentos que formula sobre la pretendida procedencia de la pérdida declarada en la autoliquidación por deterioros de inmovilizado material, los formula de forma subsidiaria, para el caso de no estimarse la pretensión principal de anulación de la resolución del TEAR, lo que determina que no procede entrar en su análisis al anularse la resolución del TEAR por la presente sentencia, ya que si se efectuase un pronunciamiento en esta sentencia sobre la conformidad o no a Derecho de la liquidación se estaría incurriendo en incongruencia. Lo expresado determina que no procede entrar a valorar las alegaciones de las partes sobre el contenido de la liquidación resultante de la resolución del recurso de reposición, teniendo en cuenta que si finalmente el TEAR considerarse que no puede resolverse la cuestión controvertida sin el examen de la contabilidad y entendiéndose, en su caso, que era procedente un procedimiento de Inspección, si esta Sala valorase la conformidad o no a Derecho de la mencionada liquidación, impediría efectuar los razonamientos que el TEAR estime oportunos sobre dicha cuestión. En consecuencia, procede la estimación parcial del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, procediendo la estimación parcial por cuanto procede la retroacción de las actuaciones al momento previo a dictarse la resolución del TEAR, sin que, por ello, proceda entrar a valorar las alegaciones formuladas en forma subsidiaria.

**PRECEPTOS:**

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 47 y 48.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136, 237 y 239.

**PONENTE:**

*Don José Alberto Gallego Laguna.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA RUFZ REY

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2021/0008848

Procedimiento Ordinario 595/2021

Demandante: MERSEMAR SL

PROCURADOR Dña. ROCIO ARDUAN RODRIGUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 655/2023

RECURSO NÚM.: 595/2021

PROCURADOR Dña. ROCIO ARDUAN RODRIGUEZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

-----

En la villa de Madrid, a doce de julio de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 595-2021, interpuesto por la entidad MERSEMAR SL, representado por la Procuradora Dña. ROCIO ARDUAN RODRIGUEZ, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2020, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2016, contra el acuerdo de liquidación, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

#### **Segundo.**

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

#### **Tercero.**

No estimándose necesario el recibimiento a prueba, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 11/07/2023, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 26 de noviembre de 2020, en la que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta contra la desestimación, en fecha 11/07/2018, del recurso de reposición N° 2018GRC26870033X, que impugnaba la liquidación provisional N° NUM001, de fecha 14/05/2018, dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Montalbán de la Delegación Especial de Madrid, en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2016, de la que resulta una cantidad a ingresar de 13.701,11 euros, siendo la cuantía de la reclamación de 13.701,11 euros.

#### **Segundo.**

La entidad recurrente en el suplico de la demanda solicita que "...dicte, en su día, Sentencia estimando el recurso y a resolución de fecha 2 de diciembre de 2020 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, y notificada con fecha 13 de enero de 2021"

Alega en su demanda, en resumen, adquirió en 2000, mediante contrato privado un derecho de explotación de una parcela, por período de quince de años y a cambio de la asunción de determinadas derramas debidas por su propietario. Como consecuencia de la crisis inmobiliaria que ha atravesado el país, Mersemar, S.L. no ha podido proceder a la explotación de la citada parcela en el plazo indicado. Ello le ha conducido a dar de baja el inmovilizado en el período de 2016, reconociendo un gasto por importe de 53.218,83 euros. Que interpuso recurso de reposición, aportando certificado de defunción de la otra parte interviniente en el contrato privado, lo que sucedió con fecha 20 de junio de 2016. El fallecimiento se produjo antes del inicio del procedimiento de comprobación limitada.

Manifiesta que Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, esta parte aportó la siguiente documentación, que pretendía reforzar la prueba de la adquisición del derecho y de la intención de su afectación a la actividad y que obra en el expediente:

- Justificantes de órdenes de dos transferencias del año 2.000, por los que la demandante hace frente al pago de las facturas de derramas del terreno, según se deriva del contrato privado.
- Fotografía del cartel publicitario que ha estado anunciando al público el alquiler del terreno objeto de explotación.
- Factura de Vodafone que acredita que el teléfono que figura en el cartel publicitario es de Mersemar, S.L
- Factura de IEPE, S.A., de 2005, que comprende la instalación del referido cartel, medio de pago de la citada factura, así como albarán donde consta que dicha instalación se efectuó en el terreno objeto del derecho de explotación (Avda. América, 30 N2dup. Suelo I-2D, Sector 6 de Alcorcón).

Considera que la resolución impugnada incurre en incongruencia absoluta y manifiesta, con vulneración del derecho de defensa, porque introduce un argumento totalmente nuevo para negar la deducción del gasto, afirmar, como argumento principal, que dicho gasto no es deducible porque la empresa no ha justificado su contabilización, sin conceder audiencia al interesado, citando el art. 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las resoluciones previas, que negaron la deducibilidad al no entender oponible el contrato privado y, de forma subsidiaria, al entender que se trata de un gasto contabilizado en ejercicio posterior, lo que, de conformidad con el art. 11.3.1º de la LIS, determinaría la imposibilidad de su deducción. Con arreglo a este argumento subsidiario, las resoluciones previas a la de la reclamación entendían que el activo debería haber sido amortizado entre los años 2000 a 2015, por lo que, dada la prescripción, la deducción en 2016 implica una tributación inferior a la resultante del criterio del devengo.

Entiende que el procedimiento de comprobación limitada no es apto para llevar a cabo la comprobación realizada: nulidad de pleno derecho. Porque la deducción del gasto generado por la baja de un activo exige acreditar su contabilización. El órgano gestor, consciente de que no podía exigir la aportación de la contabilidad, solicitó documentación justificativa del deterioro de carácter extra contable. Por ello, esta parte aportó, durante dicho procedimiento y en la vía revisora posterior, todos los justificantes que demostraran la adquisición del derecho y el intento infructuoso de su explotación. Pero nunca aportó, ya que se excluía expresamente en el requerimiento, información de carácter contable. Ahora bien, si, como afirma el Tribunal Regional, la admisibilidad del gasto requiere la prueba de la inscripción contable del derecho, lo que sucede es que el procedimiento de comprobación limitada es inhábil para tal fin. Por tanto, tal procedimiento no debería haber finalizado con una liquidación, sino con el inicio de una inspección. La consecuencia jurídica que debe anudarse a la utilización de una comprobación limitada excediendo su ámbito propio ha sido señalado por la reciente STS de 23 de marzo de 2021, en el Recurso de casación nº 3688/2019 y no es otro que la nulidad de pleno derecho.

Subsidiariamente, alega que esta parte ha acreditado la adquisición del derecho, así como la realización de actos dirigidos a su explotación. El contrato en cuestión fue suscrito en el año 2000 y el fallecimiento de uno de sus otorgantes se produjo el día 20 de junio de 2016. Por su parte, el primer requerimiento de la Administración, en el expediente que ahora nos ocupa, se produjo el 27 de marzo de 2017. Ello determina, claramente, que el contrato, en esta fecha, era y es perfectamente oponible a la Administración, en todos sus extremos. Considera que el art. 1227 del Cc. únicamente hace alusión a la fecha en que un contrato privado es oponible frente a terceros, evitando que las partes lo antedaten para causar un perjuicio a éstos. Pero, en ningún caso, pretende alterar la eficacia o el contenido del contrato. Por ello, una vez que se ha producido alguno de los tres eventos previstos en la norma, dicho contrato es oponible a terceros, según su propio contenido y estipulaciones, incluida su propia fecha. Así lo afirma expresamente nuestro Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, en Sentencia 147/2002, de 22 de febrero. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta también que la jurisprudencia de lo Contencioso también ha admitido la acreditación de la fecha de un documento privado por medios de prueba distintos de los regulados en el art. 1227 del Cc. Así, la STS de 13 de enero de 2011, rec. cas. 2207/2007. Se aportaron también los justificantes de órdenes de dos transferencias del año 2.000, por los que Mersemar, S.L. hace frente al pago de las facturas de derramas del terreno, según se deriva del contrato privado.

También de forma subsidiaria, alega que la imputación del gasto a 2016 no supone su reconocimiento en un ejercicio posterior a su devengo. La imputación del gasto a 2016 es correcta, no procediendo la práctica de amortizaciones en los ejercicios previos. Considera que no cabe la amortización pretendida por el órgano gestor porque, propiamente, el activo nunca llegó, por causas no imputables a la empresa, a entrar en funcionamiento. De hacerlo, además, se habría vulnerado el principio de correlación de ingresos y gastos, reconocido en el propio Plan General de Contabilidad y, sobre todo, por el art. 11.1 de la LIS. Por tanto, la verdadera norma aplicable no es la recogida en el apartado 2.2.1 del Plan, sino la 2.3, que se pronuncia en los siguientes términos:

### "3. Baja

Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros".

En el caso que nos ocupa, una vez transcurridos quince años sin que se pudiera proceder a la explotación del terreno, parece que no cabía ya duda alguna, en 2016, que el activo debía darse de baja. Ya ningún beneficio se podía esperar obtener del derecho, porque el propio derecho se había extinguido. Por tanto, procedía reconocer, como así se hizo, una pérdida por el valor contable del elemento, tal y como ha realizado, con toda corrección, la empresa. En consecuencia, debe admitirse el referido gasto, anulándose la liquidación practicada.

En el escrito de conclusiones añade, en resumen, frente a lo manifestado por el Abogado del Estado, que la parte demandante tiene derecho a que, pese a existir vicios formales, reclame de la Sala un pronunciamiento sobre el fondo del asunto. Pero es un derecho que asiste a esta parte, nunca una obligación. Y, en el caso concreto, entiende que el presente litigio no puede resolverse, en debida forma, con una incongruencia tan radical de la resolución directamente impugnada. Esta parte desconoce si, para decidir el resto de cuestiones, deben tenerse en cuenta, en todo o en parte, el conjunto de pronunciamientos realizados por el Tribunal Regional. Que el único fallo procedente pasa por estimar el recurso, declarando la incongruencia de la resolución impugnada, reconocida de contrario, y la vulneración del derecho de defensa. Seguidamente en el escrito de conclusiones reproduce similares argumentos a los de la demanda pretendiendo la deducibilidad del gasto y solicitando que se anule la resolución de fecha 2 de diciembre de 2020 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, y notificada con fecha 13 de enero de 2021.

### Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que asiste la razón al recurrente cuando afirma que la resolución del TEAR no da respuesta a la problemática que plantea al desestimar la reclamación formulada sin resolver sobre las cuestiones planteadas y sobre la base de fundamentos de derecho que no resultan aplicables en nuestro caso. Ahora bien, que la resolución del TEAR no de respuesta a las cuestiones planteadas y que resuelva en base a fundamentos de derecho que no resultan aplicables al caso concreto, no son hechos que a juicio de esta Abogacía deban conducir inexorablemente a la estimación del presente recurso. Y es que, en efecto, de estimarse el presente recurso por los dos primeros motivos aducidos de contrario se frustraría en cierto modo el carácter revisor que preside esta jurisdicción, pues no debe olvidarse que ello supondría la anulación de una liquidación practicada por la Oficina de Gestión Tributaria (objeto mediato del presente recurso con la que existe la verdadera disconformidad) que es plenamente ajustada a Derecho. Entiende esta Abogacía del Estado que el recurso que ahora nos ocupa debe ser desestimado conforme a lo prevenido en el art. 70.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso - Administrativa.

Del ajuste a Derecho de la regularización practicada por la Oficina de Gestión, considera el Abogado del Estado que desde un punto de vista formal y competencial, un procedimiento ajustado a Derecho, toda vez la Oficina de Gestión Tributaria nunca transgredió el límite legal previsto en el art.136.2.c) LGT de revisar contabilidad mercantil. La regularización practicada nunca se basó en documentación mercantil, sino única y exclusivamente en la documentación aportada por el sujeto comprobado. En uso de las facultades que tiene atribuidas, y sin exceder de los límites legales (prohibición de revisión de la contabilidad), la Oficina de Gestión de la Administración de Montalbán ha practicado una regularización consistente en suprimir la pérdida irreversible consignada por la hoy recurrente en la casilla 00289 'Deterioros' de la cuenta de pérdidas y ganancias por importe de 53.218,83 € por falta de justificación plausible sobre la existencia y veracidad del deterioro consignado, en atención a la prueba aportada a los requerimientos efectuados. No siendo en nuestro caso necesaria revisión contable alguna para negar la deducibilidad del deterioro practicado por la mercantil recurrente (prueba de ello es el acuerdo de liquidación), y, en todo caso, no habiéndose solicitado su aportación por el órgano de gestión (prueba de ello es la liquidación y el expediente administrativo), es por lo que cabe concluir que no concurre el vicio de nulidad denunciado por la recurrente. La Sentencia del Tribunal Supremo 412/2021, de 23 de marzo de 2021 (recurso de casación 3688/2019) en nada ratifica, apoya o sustenta la tesis que propone la mercantil recurrente. Como bien puede apreciarse, esta sentencia no guarda relación alguna con el caso de autos, ni se refiere a un supuesto de hecho con el que guarde identidad sustancial ni tan siquiera conexión. La sentencia invocada no resulta aplicable, pues no estamos ante el supuesto del artículo 141e) de la LGT, relativo a la aplicación de un régimen tributario especial, sino ante la comprobación limitada de los elementos de la obligación tributaria declarados por el sujeto pasivo en el régimen general del IS.

Manifiesta el Abogado del Estado que a fin de justificar el deterioro declarado, la mercantil recurrente aportó contrato suscrito - en documento privado - por ella con D. Anibal para que la primera pudiera explotar la parcela de propiedad de este último, así como factura acreditativa del gasto de instalación de cartelera para alquiler, y factura librada por Vodafone para justificar que el número de teléfono reflejado en el cartel publicitario pertenece a la



sociedad recurrente. La liquidación provisional señala tres motivos distintos para justificar la regularización correspondiente: uno por cuestiones probatorias, y otros dos por motivos de fondo.

Alega que, como acertadamente señala el órgano de reposición, se trata de un contrato celebrado entre un padre (D. Anibal) y la sociedad de sus hijos (<<MERSEMAR, S.L.>>) en virtud del cual esta última se obligaba a cumplir las obligaciones contraídas por el primero (JUSTIFICANTES TRANSFER DERRAMAS 2000 PDF.pdf) a cambio de explotar una parcela. Ahora bien, más allá del cartel colocado en la finca, lo cierto es que no se ha probado ni que la finca llegare a ser explotada, ni que se haya obtenido rendimiento alguno por la misma. Que guarda silencio acerca del tercer motivo esgrimido por la Administración para denegar la deducción, según el cual, tratándose de una pérdida por baja del inmovilizado, la misma debería haberse consignado en la casilla 00293, y no en la casilla 00289, como así se hizo.

El art. 1227 CC - incardinado en el Capítulo V (De la prueba de las obligaciones) del Libro IV del Código Civil - que nada tiene que ver con oponibilidad o inoponibilidad de los contratos (al que se refiere exclusivamente el art. 1257 CC) viene a sentar una mera norma de valoración probatoria, que, afecta sólo a la fecha, y no a la eficacia del contenido del contrato. Una cosa es que el contrato exista desde que se presta el consentimiento ( arts. 1254 y 1258 CC), y otra bien distinta es que su existencia pueda ser probada de cara a terceros. Este último aspecto es el único que regula el art. 1227 CC. Es decir, por mucho que el contrato exista y sea eficaz entre las partes desde el momento en que se presta el consentimiento, si el mismo no se documenta en escritura pública ( art. 1218 CC y art. 319.1 LEC), su fecha, y en consecuencia su existencia, no surtirá efectos respecto a terceros - es decir, respecto de cualquier otro sujeto no parte del contrato, como es la Administración Tributaria - hasta que se cumpla alguna de las condiciones fijadas en el art. 1227 CC. Es por ello por lo que, como bien afirma el órgano de gestión en el recurso de reposición, existiendo dicho contrato de cara a terceros sólo desde el 20 de junio de 2016 (fecha de fallecimiento de una de las partes), no es admisible dotar un deterioro o gasto por baja de inmovilizado en el propio ejercicio de IS de 2016. Teniendo en cuenta lo anterior, y que la restante documental aportada (pago de ciertas contribuciones en nombre del fallecido por la sociedad de sus hijos, e instalación de un cartel publicitario de alquiler) tampoco coadyuva a probar - según la libre valoración probatoria efectuada por el órgano -que, efectivamente, el derecho de explotación discutido fue adquirido en la fecha invocada de contario (1 de octubre de 2000), es por lo que cabe concluir, como hace la AEAT, que la pérdida consignada en la casilla 00289 es inadmisibles y debe regularizarse.

Entiende que como bien señala la liquidación, el terreno nunca puede ser objeto de amortización porque tiene una vida o duración ilimitada. Ahora bien, habiéndose pactado según el contrato suscrito un derecho de aprovechamiento sobre la finca, lo cierto es que éste último si que puede, y debe, ser objeto de amortización, toda vez que tiene una duración o vida útil temporalmente limitada o definida. Que basta con transcribir la citada norma 2.2.1 párrafo primero en su totalidad - y no de manera parcial, como hace el recurrente - para apreciar el carácter acertado de la afirmación realizada por la Oficina de Gestión. Concretamente señala dicha norma - parte silenciada por la recurrente - que: [l]as amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. De ella se desprende con total claridad que produciéndose una depreciación del derecho controvertido de explotación por el mero transcurso del tiempo (depreciación técnica o comercial), el mismo sí que debía ser objeto de amortización. En cuanto a la forma de realizar las imputaciones de ese derecho de aprovechamiento, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ( LIS) sienta como regla general en su art. 11.1 que: [l]os ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros. Sin embargo, el apartado 3º de este mismo precepto fija una excepción a esta regla, y permite, realizar la imputación en un ejercicio distinto al del devengo, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores. De acuerdo con consulta vinculante V1171-11, de 12 de mayo de 2011 de la Dirección General de Tributos - plenamente aplicable a nuestro supuesto, pues, pese a que se refiere a la anterior norma reguladora del IS, hay identidad de contenido con la actual -. Por tanto, si se tiene en cuenta lo anterior ( art. 11.3 LIS y doctrina de la DGT), y se acepta, a efectos puramente dialecticos, la tesis que propone el propio recurrente - esto es, que el derecho de explotación se adquirió efectivamente y en el año 2000 - no cabe más que afirmar, como así hace la Administración, que dicha deducción fiscal no resulta procedente en el año 2016, puesto que ello supondría su imputación en un ejercicio distinto al que se produce el devengo con el sólo fin de lograr una menor tributación.

Considera que el presente recurso debería ser, en todo caso, desestimado por una razón, y es que la Administración ofreció en la liquidación provisional como ratio decidendi un motivo adicional de denegación del deterioro declarado que no ha sido combatido de contrario, ni tan siquiera de manera vaga en el escrito de demanda.

Según la Oficina encontrándonos ante una pérdida derivada de una baja de inmovilizado, la misma debería haberse consignado en la casilla 00293 (<<Pérdidas>>), y no en la casilla 00289 (<<Deterioros>>), como así se hizo.

**Cuarto.**

En el análisis de la controversia suscitada en este litigio se debe partir de que, en la liquidación provisional, de fecha 11 de mayo de 2018, en su apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN", expresa:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Mersemar SL con NIF B79268710 presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2016 en fecha 24-07-2017 y con número de justificante 2000075627873. Consigna en la casilla 00289 'Deterioros' de la cuenta de pérdidas y ganancias por importe de -53.218,83 euros.

Se notifica requerimiento en fecha 27-03-2017 en que solicita la aportación de documentación que permita justificar, sin el examen de documentación contable, el importe declarado como deterioro en la casilla 00289 'Deterioros' de la cuenta de pérdidas y ganancias por importe de -53.218,83 euros. En particular, se solicitaba un documento que relacionara los deterioros consignados, identificando cada uno de los activos que los generan por su naturaleza, así como, una explicación de cómo se han determinado los deterioros, y que facturas y/o documentos justificativos aportados acreditan lo explicado.

- El contribuyente atiende el requerimiento con número de asiento registral RGE 73901622 2018 y fecha de presentación 11-04-2018, manifestando lo siguiente:.

Primero.- Que Mersemar SL es una sociedad cuyo objeto social principal radica en el arrendamiento y/o explotación de inmuebles, compraventa de los mismos, etc.

Segundo.- Que en el año 2000 la entidad adquiere un derecho de explotación de una parcela situada en Alcorcón en la Ampliación del Sector de Industrias Especiales (adjunta documento privado del contrato en que se transmite el derecho de explotación). En virtud de dicho contrato, se le otorgaba el derecho de explotación por un plazo de 15 años a cambio de un porcentaje del beneficio obtenido a partir del sexto año de contrato, plazo para recuperar la inversión inicial.

Tercero.- Que la inversión, por valor de 156.965,77 euros (25.116.906,60 pesetas), fue activada en su contabilidad.

Cuarto.- Que como consecuencia de la crisis inmobiliaria, Mersemar SL no ha sido capaz de explotar la parcela, por lo que, vencido el contrato y no habiendo deducido ningún importe en concepto de amortización del activo a lo largo de estos años, ha decidido reconocer una pérdida de inmovilizado que imputará en tres ejercicios.

Aporta, junto con el documento privado de transmisión del derecho de explotación, liquidación individual emitida por el Ayuntamiento de Alcorcón a nombre de Anibal y correspondiente a los gastos de urbanización e indemnizaciones de las obras de urbanización del sector VI 'Ampliación de Industrias Especiales'; facturas números 3/1921-18 AS, 03-AGE05/18, y 3/1921-18 AY emitidas por la Asociación Administrativa de Cooperación 'Ampliación Industrias Especiales del sector 6 Alcorcón' a nombre de Anibal en concepto de gastos asociados al coeficiente de adjudicación.

- Se notifica propuesta de liquidación provisional en fecha 23-04-2018 con la siguiente motivación:.. El Código de Comercio señala en su artículo 35.2 que 'la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean.(..)' y en su artículo 38.1 letra d) que 'se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro'.

- Por su parte, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 27/2014 (en adelante, LIS), dispone:.

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

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. 2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley'.

Es decir, que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se obtiene a partir del resultado contable de la entidad. El cálculo de este se ha de efectuar de acuerdo con las normas del Código de Comercio (y, en su caso, de la Ley de Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada, Ley de Sociedades de Capital, etc.), del Plan General de Contabilidad y de las restantes normas de desarrollo de estas. Son de aplicación al cálculo del resultado contable, por lo tanto, los principios y normas de valoración contenidas en las normas de contabilidad, las cuales son asumidas, con carácter general, en el ámbito fiscal a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

- En principio todos los gastos devengados a efectos contables tienen también la consideración de fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, excepto cuando la normativa del Impuesto sobre Sociedades disponga de algún precepto específico sobre el mismo respecto de su valoración, calificación o período temporal de su imputación en la base imponible. Los requisitos para que el gasto se considere deducible son los siguientes:

1º.- Contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, siempre que así lo establezca expresamente una norma legal o reglamentaria. En consecuencia, el gasto que no esté contabilizado no puede computarse en la base imponible.

2º.- Justificación. En virtud de lo dispuesto en el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria (LGT), para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos como las deducciones practicadas requieren su justificación mediante el correspondiente documento o factura entregado por el empresario o profesional que haya realizado la operación.

3º.- Imputación según criterio de devengo. Como regla general, el gasto contabilizado y justificado se imputa en la base imponible del período impositivo en el que se ha devengado.

4º.- Correlación con los ingresos. Este requisito se exige de forma indirecta, en contraposición al concepto de liberalidad, puesto que un gasto no se considera una liberalidad y, por tanto, es deducible, si se halla correlacionado con los ingresos, concepto que puede interpretarse en el sentido de que el gasto tenga una relación, directa o indirecta, mediata o futura, con la finalidad de obtener ingresos por la entidad.

- En relación a la carga de la prueba, el artículo 105.1 LGT establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, siendo 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, requisitos de deducibilidad de gastos, etc., entendiendo que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos, lo que, en el caso que nos ocupa, se traduce en que el contribuyente que pretende deducirse fiscalmente en el ejercicio 2016 gastos por deterioro por importe de -53.218,83 euros, es quien debe acreditar, de forma fehaciente, el cumplimiento de los requisitos de realidad y justificación.

- A la vista de la documentación aportada, no ha quedado justificada la pérdida irreversible que el contribuyente manifiesta haber sufrido pues exclusivamente ha aportado un documento privado con el que pretende acreditar la transmisión del derecho de explotación, y diversas facturas que no están a nombre de la entidad objeto de comprobación.

En relación a la valoración de la eficacia jurídica o fuerza probatoria de un documento privado en el ámbito tributario ( artículos 51 , 53 , 106 y 108 de la LGT ), en la medida que a efectos de apreciación de medios y valoración de la eficacia de los mismos como pruebas en el procedimiento tributario se remite a las normas del Derecho común, una vez catalogada como documento privado y en su sustancia o contenido como manifestación de conocimiento, hay que estar a las previsiones del Código Civil ( artículos 1225 y 1227 a 1230) y de la Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000 artículo 324 a 327).

En este sentido, el artículo 1.227 del Código Civil establece 'La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio'.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 1218 del Código Civil, dentro de su Capítulo V 'De la prueba de las obligaciones' dispone: 'Los documentos públicos hacen prueba, aún contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste'.

Es decir que para que un contrato o acto de disposición efectuado en documento privado pudiera tener efectos ante terceros, como es la Administración Tributaria, debería reunir cualquiera de las tres circunstancias contempladas en el artículo 1.227 del Código Civil .



- A este respecto, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 9110), dispone que el artículo 1227 del Código Civil (LEG 1889, 27), ..., debe ser interpretado restrictivamente de modo que son sólo los supuestos en él previstos, y no otros (aisladamente considerados, sin conexión con ninguno de los anteriores), los que determinan la eficacia 'erga omnes' de los documentos privados. Por ello, para demandar ante terceros el reconocimiento de la fecha del documento privado deberá concurrir alguna de las tres situaciones contempladas en el artículo 1227 del Código Civil .

Por lo tanto, para determinar la fecha de eficacia debe tener en cuenta la fecha que concorra cualquiera de los requisitos exigidos por el artículo 1227 del Código Civil o, en otro caso, debe considerar la fecha de su elevación a documento público.

El documento privado en que se transmite el derecho de explotación de la finca a favor de Mersemar S.L sólo hace prueba frente a terceros de la fecha desde el día en que se entreguen a un funcionario público por razón de su oficio, lo que en el supuesto que nos ocupa tuvo lugar en fecha 11-04-2018. De esta forma, no resultaría admisible como medio probatorio para admitir el gasto en concepto de deterioro en el Impuesto sobre Sociedades 2016.

Puesto que la restante documentación aportada (facturas a nombre de Anibal) tampoco prueba la transmisión de ese derecho de explotación y, porte ende, la pérdida consignada en la casilla 00289, se incrementa la base imponible en la casilla 00413 'Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias' por importe de 53.218,83 euros.

- Sin perjuicio de lo anterior, y en relación a la imputación temporal de la amortización del activo cuya pérdida el contribuyente considera fiscalmente deducible, el artículo 11 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades determina lo siguiente:.

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio , estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

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

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

(..).

- Tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, la norma permite que la imputación temporal se efectúe en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por la aplicación de la imputación al período impositivo de su devengo.

De acuerdo con esta regla, si estuviese prescrito el ejercicio al que corresponde el gasto según devengo, la deducibilidad del gasto en el ejercicio en que se contabiliza supondría una tributación inferior a la resultante de aplicar el principio de devengo. En este mismo sentido se ha manifestado la Dirección General de Tributos: 'La entidad debió haber contabilizado la amortización de sus inversiones en autopistas desde el momento en que estuvieron en condiciones de funcionamiento con independencia del resultado, positivo o negativo, habido en la explotación. Si se contabiliza en un ejercicio posterior se deduce en dicho ejercicio si no determina una tributación inferior a la que hubiera correspondido de imputar dichos gastos a los períodos en los que se devengaron. Para eso el contribuyente debe comparar la tributación que resulta de las liquidaciones por el IS de los períodos impositivos en los que se contabiliza el gasto respecto de las liquidaciones que resultarían de imputar tales gastos a aquellos otros períodos anteriores en que se devengaron. Para determinar la existencia o no de esa menor tributación se

considera el derecho de la Administración tributaria para exigir la deuda tributaria resultante de dichas liquidaciones y, por tanto, ha de tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción' (DGT 21-2-01)'.

Aunque esta administración se reafirma en que la pérdida no ha resultado acreditada, en base al artículo 11 .3 de la LIS tampoco resultaría admisible la deducción fiscal del gasto en el ejercicio 2016 puesto que los ejercicios anteriores a 2013, períodos en que debió imputarse el gasto en concepto de amortización del derecho de explotación según criterio de devengo, están prescritos.

- Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", conforme a lo establecido en los artículos 10 a 24 de la LIS y en otras normas.

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

- El contribuyente manifiesta que no está conforme con la propuesta de liquidación provisional y presenta las siguientes alegaciones:.

Primero.- Que la mayoría de las relaciones jurídicas en el ámbito mercantil se documentan entre las partes de forma privada, y que el Derecho de explotación terreno lo tiene contabilizado como inmovilizado desde la fecha de firma del contrato.

Segundo.- Que el activo no ha sido amortizado por tratarse de un terreno, activo no amortizable, ni se han dotado provisiones por deterioro.

Tercero.- Que, vencido el plazo de explotación del terreno, se ha procedido a darlo de baja del activo conforme a lo previsto en el Real Decreto 1514/2007, en virtud del cual, 'se cargarán en las cuentas 670/671/672. Pérdidas procedentes del inmovilizado (..) las pérdidas producidas en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias o por su baja del activo, como consecuencia de pérdidas irreversibles de dichos activos. Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a las cuentas del grupo 2'.

Cuarto.- Que si bien la pérdida se ha registrado en la cuenta 671 y, por tanto, se debería haber transcrito en la casilla 00293, por error se incluyó en la casilla 00289 'Deterioros'. De esta forma, no se trataría de una pérdida por deterioro sino una pérdida por haber dado de baja el inmovilizado.

- Las alegaciones han de ser DESESTIMADAS por los siguientes motivos:.

Primero.- El contribuyente manifiesta que en la operativa común del tráfico mercantil las relaciones jurídicas se documentan de forma privada. Sin perjuicio de lo anterior (también resulta habitual que los derechos que se constituyen sobre bienes inmuebles se documenten en escritura pública y se inscriban en el Registro de la Propiedad), la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse a cabo a la luz de lo que dispone el Código Civil en el artículo 1227 :.

'La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio'.

De esta forma, el documento privado en que se transmite el derecho de explotación de la finca a favor de Mersemar S.L sólo hace prueba frente a terceros de la fecha desde el día en que se entreguen a un funcionario público por razón de su oficio, lo que en el supuesto que nos ocupa tuvo lugar en fecha 11-04-2018. Por ello, no resultaría admisible como medio probatorio para admitir el gasto en concepto de deterioro en el Impuesto sobre Sociedades 2016.

El contribuyente, salvo las liquidaciones de entes locales a nombre de Anibal, facturas en concepto de gastos asociados al coeficiente de adjudicación a nombre de Anibal (y no al de la entidad) y el libro mayor, no ha aportado documentación adicional que justifique la realidad de dicho derecho de explotación (por ejemplo, los derechos que se constituyen sobre bienes inmuebles, a fin de tener una mayor seguridad jurídica, son susceptibles de inscripción en el Registro de la Propiedad).

Por todo ello, no se entendería acreditada la transmisión de ese derecho de explotación a favor de la sociedad Mersemar, S.L y, por ende, la pérdida consignada en la casilla 00289.

- Segundo.- Que no es objeto de amortización el terreno por tener una vida ilimitada pero sí lo sería un derecho de uso constituido sobre un terreno durante un plazo de 15 años pues tendría una vida útil definida.

Tercero.- El resto de alegaciones realizadas por la entidad interesada (la consignación de la pérdida en una casilla errónea) no tienen ninguna incidencia en lo contenido en la propuesta de liquidación provisional toda vez que no ha quedado acreditado el origen de la pérdida objeto de comprobación.

- Por cuanto antecede, esta administración se remite a lo dispuesto en la propuesta por lo que se emite la presente liquidación provisional incrementando la base imponible en la casilla 00413 'Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias' por valor de 53.218,83 euros."

Por su parte, en la resolución del recurso de reposición, de fecha, 11 de julio de 2018, se argumenta:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

Lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (B.O.E. de 18 de diciembre) y su Reglamento de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (B.O.E. de 27 de mayo), así como la normativa propia del tributo cuya liquidación o acto administrativo es objeto de impugnación.

CONSIDERANDO que el contribuyente entiende improcedente la liquidación provisional dictada respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, argumentando que, por aplicación del artículo 1227 del Código Civil, el contrato firmado entre las partes en documento privado hace prueba frente a terceros, desde la fecha 20 de junio del 2016 (momento del fallecimiento de uno de los firmantes, Don Anibal), de la transmisión del derecho de explotación y, en consecuencia, de la pérdida consignada en la casilla 289 del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2016.

Las únicas pruebas documentales aportadas al respecto por el contribuyente han consistido en:

Contrato privado suscrito en fecha 01/10/2000 por Doña Raimunda (NIF NUM002), en nombre MERSEMAR S.L. y DON Anibal (NIF NUM003), por el cual se cede a MERSEMAR, por 15 años, el derecho de explotación de la finca denominada "PARCELA 2D DEL SECTOR VI DE AMPLIACIÓN DE INDUSTRIAS ESPECIALES DE ALCORCÓN".

Liquidación, de fecha 10 de octubre de 2000, emitida por el AYUNTAMIENTO DEL ALCORCÓN a nombre de y DON Anibal por los GASTOS DE URBANIZACIÓN E INDEMNIZACIONES DE LAS OBRAS DE URBANIZACIÓN DEL SECTOR VI "AMPLIACIÓN DE INDUSTRIAS ESPECIALES", por importe de 23.924.541 ptas. (143.789,39 euros).

Tres facturas emitidas en marzo y septiembre de 2000 a DON Anibal por la ASOCIACIÓN ADMINISTRATIVA DE COOPERACIÓN "AMPLIACIÓN INDUSTRIAS ESPECIALES DEL SECTOR 6 ALCORCÓN" por importe de 1.686.294 ptas., 366.871 ptas. Y 139.200 ptas.

Certificado de fallecimiento de DON Anibal, en fecha 20/06/2016.

CONSIDERANDO que, tal y como se puso de manifiesto en la resolución dictada, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se obtiene a partir del resultado contable de la entidad. El cálculo de este se ha de efectuar de acuerdo con las normas del Código de Comercio (y, en su caso, de la Ley de Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada, Ley de Sociedades de Capital, etc.), del Plan General de Contabilidad y de las restantes normas de desarrollo de estas. Son de aplicación al cálculo del resultado contable, por lo tanto, los principios y normas de valoración contenidas en las normas de contabilidad, las cuales son asumidas, con carácter general, en el ámbito fiscal a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Así, en principio, los gastos devengados a efectos contables tienen también la consideración de fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, excepto cuando la normativa del Impuesto sobre Sociedades disponga de algún precepto específico sobre el mismo respecto de su valoración, calificación o período temporal de su imputación en la base imponible.

Los requisitos para que el gasto se considere deducible son los siguientes:

1.- Contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, siempre que así lo establezca expresamente una norma legal o reglamentaria. En consecuencia, el gasto que no esté contabilizado no puede computarse en la base imponible.

2.- Justificación. En virtud de lo dispuesto en el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria (LGT), para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos como las deducciones practicadas requieren su justificación mediante el correspondiente documento o factura entregado por el empresario o profesional que haya realizado la operación.

3.- Imputación según criterio de devengo. Como regla general, el gasto contabilizado y justificado se imputa en la base imponible del período impositivo en el que se ha devengado.

4.- Correlación con los ingresos. Este requisito se exige de forma indirecta, en contraposición al concepto de liberalidad, puesto que un gasto no se considera una liberalidad y, por tanto, es deducible, si se halla correlacionado con los ingresos, concepto que puede interpretarse en el sentido de que el gasto tenga una relación, directa o indirecta, mediata o futura, con la finalidad de obtener ingresos por la entidad.

A este respecto, el artículo 15 de la LIS establece lo siguiente: "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

()

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad."

De acuerdo con lo anterior, los gastos de una entidad serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, justificación documental, y en la medida que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible conforme a lo establecido en el artículo 15 de la LIS . En contraposición al concepto de liberalidad, puesto que un gasto no se considera una liberalidad y, por tanto, es deducible, si se halla correlacionado con los ingresos, concepto que puede interpretarse en el sentido de que el gasto tenga una relación, directa o indirecta, mediata o futura, con la finalidad de obtener ingresos por la entidad.

Es decir, no puede negarse la deducibilidad de un gasto en el que incurre la empresa para la obtención de un ingreso. Sin embargo, en sentido contrario, serían liberalidades y, por tanto, no deducibles, aquellos gastos que no tengan una correlación directa o indirecta con los ingresos. Así pues, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de vinculación a la actividad económica desarrollada, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Todo lo anterior debe conjugarse con los criterios establecidos en relación a la carga de la prueba. En virtud de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria :

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

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria. Por su parte, el artículo 106 siguiente establece que:

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.

3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

Dado que no se establece ninguna norma específica, debe entenderse que rige en nuestro Derecho tributario el principio de libre valoración de la prueba. El expediente de apreciación conjunta de la prueba supone que cada prueba se valora en función de todas las otras.

El objeto de la prueba está constituido por los hechos, entendidos en un sentido amplio, como los acontecimientos, situaciones o dimensiones susceptibles de constituir el presupuesto a partir del cual se invoca o, en su caso, se deniega un derecho. Objeto de la prueba pueden ser cuestiones de hecho y de derecho, siendo en ambos casos presupuestos fácticos o jurídicos de la pretensión.

Según ha entendido al respecto la doctrina y jurisprudencia:

La prueba en el procedimiento administrativo en general, en el procedimiento de gestión, y en las reclamaciones económico-administrativas en particular, presenta una problemática propia. Ha de ser la Administración tributaria, la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forme prueba de



los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual, la carga probatoria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven (TSJ Cataluña 31-7-06, EDJ 419746).

La carga probatoria que se deriva de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta (AN 3-10-02, EDJ 130072).

La carga de la prueba de unos hechos incumbe a quien los afirma y no a quien los niega. (TEAC 21-10-02; 21-10-03).

Así, el sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (deducción, exención, bonificación, etc.) debe no solo hacer valer su presunto derecho, sino probar también la procedencia del beneficio que se pretende (TEAC unif. doctrina 5-12-02).

Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho debe probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, siendo obligatorio tanto para el contribuyente como para la Administración; (TS 18-2-00, EDJ 8299).

Para la justificación del gasto puede ser utilizado cualquier justificante, dado el principio de la prueba libre o prueba no tasada de nuestro derecho, sin perjuicio de que la suficiencia probatoria sea valorada por la Administración tributaria en el ejercicio de sus competencias (DGT 25-4-01).

No son deducibles los gastos contabilizados que no son justificados documentalmente ni se han podido acreditar por ningún otro medio de prueba (TEAC 19-1-01).

El gasto deducible va ligado a su necesidad u oportunidad para la obtención de los ingresos, además de a estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable. Se ha de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia (AN 11-4-13, EDJ 42271).

Además de la contabilización, es necesario probar que los gastos responden a servicios efectivamente prestados, necesarios para obtener ingresos y que existe una relación directa entre ingresos y gastos (AN 16-1-14, EDJ 1946).

Recae en el contribuyente probar el carácter deducible de los gastos declarados (TSJ Madrid 18-7-13, EDJ 171044).

CONSIDERANDO que, de la documentación obrante en el expediente y de la información disponible para la Admón. Tributaria, se desprende que:

- Según manifiesta la representante legal de MERSEMAR S.L., el objeto social principal es el arrendamiento, explotación y compraventa de inmuebles. Sin embargo, desde el inicio de su actividad (27/04/1995) la entidad MERSEMAR S.L. únicamente consta dada de alta en la actividad económica del IAE 849.9, Otros Servicios Independientes Ncop.

- La Administradora de la entidad es Raimunda (NIF NUM002).

- Los partícipes en el capital de la entidad son Raimunda (NIF NUM002), Agustina (NIF NUM004) y Sergio (NIF NUM005)

- Raimunda (NIF NUM002), Agustina (NIF NUM004) y Sergio están vinculados por parentesco directo con DON Anibal (NIF NUM003), por lo que también existiría vinculación a efectos jurídicos y fiscales en las operaciones que se realizasen entre MERSEMAR y DON Anibal (NIF NUM003).

- Mediante contrato privado suscrito en fecha 01/10/2000 por Doña Raimunda(NIF NUM002), en nombre MERSEMAR S.L. y DON Anibal (NIF NUM003), este último cedió el derecho de explotación de la finca denominada "PARCELA 2D DEL SECTOR VI DE AMPLIACIÓN DE INDUSTRIAS ESPECIALES DE ALCORCÓN" a MERSEMAR, fijando entre otras, las siguientes estipulaciones:

El coste inicial del derecho que se contrata será el pago de los costes de Urbanización de la finca referida que ascienden, a la fecha actual, a 26.116.906,60 pesetas y que MERSEMAR abonará directamente al Ayuntamiento por cuenta de Anibal, más todos aquellos que se generen en un futuro por el mismo concepto. Adjuntas al contrato se incluyen las facturas en concepto de urbanización correspondientes al importe de 26.116.906,60 pesetas.

Adicionalmente, a partir del 6º año de contrato Anibal cobrará el 30% de los beneficios obtenidos por MERSEMAR en concepto de explotación de la finca, entendidos como ingresos por explotación menos todos los gastos inherentes a dichos ingresos.

La duración del presente contrato de explotación será de 15 años contados a partir del 1 de octubre del 2000.

MERSEMAR tendrá un periodo de carencia de 2 años para soportar las obras de urbanización de sector, más otros 4 años de explotación sin contraprestación para amortizar los costes iniciales de contrato.

Transcurridos los 15 años de contrato las partes, de común acuerdo, podrán acordar una prórroga del presente contrato por el plazo y las condiciones económicas que acuerden.

Se acuerda que la extinción de contrato por el transcurso del término convenido, no dará a MERSEMAR derecho a indemnización alguna.

Se autoriza a MERSEMAR a subarrendar el derecho de explotación de la finca la finca previa comunicación fehaciente a Anibal, pero no se autoriza a ceder o traspasar en todo o en parte la finca sin acuerdo previo y por escrito a Anibal.

MERSEMAR queda autorizada a realizar las obras o construcciones necesarias para la explotación de la parcela previa comunicación a Anibal, quedando estas obras o construcciones a beneficio de la propiedad, comprometiéndose, no obstante, a dejar la parcela en las condiciones en que está actualmente, si así lo requiere el propietario.

Las obras o construcciones que se realicen deberán correr íntegramente por cuenta de MERSEMAR y deberán respetar en todo momento la normativa y/o ordenanza municipal que le sea de aplicación, especialmente en materia de incendios.

Serán por cuenta del propietario todos los gastos de comunidad e impuestos incluidos el Impuesto de Bienes Inmuebles, de la parcela. Cualquier gasto relativo a la explotación de la parcela será por cuenta y riesgo de MERSEMAR.

Serán por cuenta de MERSEMAR las autorizaciones o licencias necesarias para la explotación de la parcela. El propietario no asume responsabilidad alguna, si por los organismos competentes. estatales o municipales, no se concediera a MERSEMAR la licencia de obra y/o apertura, o se prohibiera la misma una vez autorizada. Los impuestos, arbitrios, contribuciones y demás que se impongan, correspondientes a la obra y/o al negocio o por razón del mismo, son de exclusiva cuenta y cargo de MERSEMAR.

Queda exenta la propiedad de cualquier responsabilidad que pueda derivarse de las obras y de la actividad que se desarrolle en la parcela o de la utilización de cualquier suministro (gas luz, teléfono).

- Según manifestaciones efectuadas por la representante legal de MERSEMAR en ningún momento se procedió a la explotación económica del derecho adquirido mediante contrato privado, motivo por el cual la sociedad procede a declarar en 2016 un deterioro deducible de 53.218,83 euros, correspondiente a las cantidades supuestamente abonadas y activadas por el derecho de explotación mencionado.

CONSIDERANDO que, en virtud de los hechos y fundamentos anteriormente expuestos, este órgano revisor cuestiona seriamente que dicho gasto cumpla con todos los requisitos establecidos legalmente para su deducibilidad fiscal, puesto que:

1. - En cuanto al requisito de justificación, el contrato privado no fue legalizado ni elevado a público y ni tan siquiera firmado en todas sus hojas. A este respecto el artículo 1.227 del Código Civil establece "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

A este respecto, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 9110), dispone que el artículo 1227 del Código Civil debe ser interpretado restrictivamente de modo que son sólo los supuestos en él previstos, y no otros (aisladamente considerados, sin conexión con ninguno de los anteriores), los que determinan la eficacia "erga omnes" de los documentos privados en los que se haya plasmado un contrato obligacional traslativo". Por tanto, ante un documento privado acreditada, a su vez, la forma y momento en que es efectuada la transmisión de la propiedad, con independencia de las posibles obligaciones futuras o aplazadas, se adquirirá el dominio de la cosa. Ahora bien, para demandar ante terceros el reconocimiento de la fecha del documento privado deberá concurrir alguna de las tres situaciones contempladas en el artículo 1227 del Código Civil .

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso para que la formalización del contrato privado pudiera tener efectos ante terceros, como es la Administración Tributaria, debería reunir cualquiera de las tres circunstancias contempladas en el artículo 1.227 del Código Civil . Por lo tanto, para determinar la fecha de formalización del mismo se debe tener en cuenta no sólo cuando se efectuó el contrato privado, sino la fecha que concurra además cualquiera de los requisitos exigidos por el artículo 1.227 del Código Civil o, en otro caso, debe considerar la fecha de su elevación a documento público.

En este caso, la fecha de formalización y de validez del mismo se habría producido en fecha 20 de junio de 2016, momento del fallecimiento de uno de los firmantes, y no el 1 de octubre del 2000, motivo por el cual, el derecho a la explotación durante 15 años de la mencionada parcela comenzaría a tener efectos legales y fiscales desde el 20/06/2016, no siendo admisible, en consecuencia, dotar ningún deterioro o gasto al respecto en el ejercicio 2016.

2. - Con independencia de lo anterior, en cuanto al requisito de correlación con los ingresos y vinculación con la actividad empresarial, existe una duda más que razonable sobre la procedencia de deducibilidad del mencionado gasto y su relación, directa o indirecta, con la finalidad de obtener ingresos por la entidad, al resultar evidente que:

DON Anibal (NIF NUM003), era propietario de la finca denominada "PARCELA 2D DEL SECTOR VI DE AMPLIACIÓN DE INDUSTRIAS ESPECIALES DE ALCORCÓN".

DON Anibal (NIF NUM003) estaba obligado al pago de las facturas emitidas en 2000 por la ASOCIACIÓN ADMINISTRATIVA DE COOPERACIÓN "AMPLIACIÓN INDUSTRIAS ESPECIALES DEL SECTOR 6 ALCORCÓN", así como a la liquidación emitida por el AYUNTAMIENTO DEL ALCORCÓN a nombre de y DON Anibal por los

## GASTOS DE URBANIZACIÓN E INDEMNIZACIONES DE LAS OBRAS DE URBANIZACIÓN DEL SECTOR VI "AMPLIACIÓN DE INDUSTRIAS ESPECIALES".

Se procede a suscribir un contrato privado por el cual DON Anibal cede a MERSEMAR (entidad perteneciente a sus hijos) el derecho de explotación durante 15 años de la indicada parcela, a cambio de que MERSEMAR abone las cantidades debidas por DON Anibal a la ASOCIACIÓN ADMINISTRATIVA DE COOPERACIÓN "AMPLIACIÓN INDUSTRIAS ESPECIALES DEL SECTOR 6 ALCORCÓN" y al AYUNTAMIENTO DEL ALCORCÓN.

MERSEMAR no realiza ningún tipo de explotación económica de la parcela mencionada durante el plazo de 15 años del que dispondría, sin que exista ninguna prueba ni evidencia de que MERSEMAR se viera impedida para ello, así como tampoco de que procediese a abonar de forma efectiva las cantidades debidas a la ASOCIACIÓN ADMINISTRATIVA DE COOPERACIÓN "AMPLIACIÓN INDUSTRIAS ESPECIALES DEL SECTOR 6 ALCORCÓN" y al AYUNTAMIENTO DEL ALCORCÓN por DON Anibal.

Como resultado de todo lo anterior se llegaría a la conclusión de que, bajo la apariencia de una cesión contractual de un derecho de explotación de una parcela, el resultado final producido es que MERSEMAR habría abonado a la ASOCIACIÓN ADMINISTRATIVA DE COOPERACIÓN "AMPLIACIÓN INDUSTRIAS ESPECIALES DEL SECTOR 6 ALCORCÓN" y al AYUNTAMIENTO DEL ALCORCÓN cantidades debidas personalmente por DON Anibal a cambio de nada, puesto que el derecho de explotación de la parcela jamás se habría ejercitado ni se habría obtenido ingreso alguno al respecto. Pretendiendo obtener MERSEMAR con todo ello, dieciséis años después, la deducción de un gasto fiscal de 53.218,83 euros.

3.- Sin perjuicio de las argumentaciones precedentes, en virtud de cualquiera de ellas no resultaría deducible fiscalmente el gasto mencionado, no puede obviarse la circunstancia, ya mencionada en la resolución liquidatoria, de que:

- En virtud de lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad (NRV 2ª.2.1) y en el Plan General de Contabilidad PYMES (NRV 2ª.2.1), la amortización es la expresión contable de la depreciación sistemática experimentada por el inmovilizado; consistiendo, por tanto, en la distribución del coste de adquisición del inmovilizado material durante la vida útil estimada de cada elemento, efectuada de forma racional y uniforme. Como excepciones a lo anterior están los terrenos (ya que en la mayoría de los casos no son objeto de amortización constante, al poderseles atribuir una vida útil indefinida) y las inmovilizaciones en curso (ya que contablemente el momento del comienzo del proceso de amortización es a partir de que el inmovilizado pueda producir ingresos con regularidad, es decir, cuando esté disponible para su utilización). Por ello, cabe entender que el derecho de explotación económica de una parcela por un plazo de 15 años constituye un activo material amortizable durante el plazo de su vida útil, es decir, 15 años contados desde el momento de su adquisición, que, según manifiesta MERSEMAR habría tenido lugar el 1 de octubre de 2000.

- En relación al requisito de devengo, el artículo 11 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades establece que:

Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

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

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

Tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, la norma permite que la imputación temporal se efectúe en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable,

siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por la aplicación de la imputación al período impositivo de su devengo.

- De acuerdo con lo expuesto, si estuviese prescrito el ejercicio al que corresponde el gasto según devengo, la deducibilidad del gasto en el ejercicio en que se contabiliza supondría una tributación inferior a la resultante de aplicar el principio de devengo. En este mismo sentido se ha manifestado la Dirección General de Tributos en su Consulta de fecha 21/02/2001, al entender que una entidad debe contabilizado la amortización de sus inversiones desde el momento en que estuvieron en condiciones de funcionamiento, por lo que si se contabiliza en un ejercicio posterior se deduce en dicho ejercicio si no determina una tributación inferior a la que hubiera correspondido de imputar dichos gastos a los períodos en los que se devengaron. Para eso el contribuyente debe comparar la tributación que resulta de las liquidaciones por el IS de los períodos impositivos en los que se contabiliza el gasto respecto de las liquidaciones que resultarían de imputar tales gastos a aquellos otros períodos anteriores en que se devengaron. Para determinar la existencia o no de esa menor tributación se considera el derecho de la Administración tributaria para exigir la deuda tributaria resultante de dichas liquidaciones y, por tanto, ha de tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción.

Por todo ello, en ningún caso resultaría admisible la deducción fiscal del gasto en el ejercicio 2016 puesto que habría prescrito los ejercicios 2000 a 2012, períodos en que debió imputarse la parte proporcional del gasto por amortización del derecho de explotación según criterio de devengo.

TERCERO.- Se acuerda desestimar el presente recurso."

En la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en resumen, se expresa lo siguiente:

"TERCERO.- Respecto a la primera de las alegaciones, relativa a la oponibilidad de un documento privado frente a terceros, es preciso remitir el concepto que recoge la Ley 58/2003 General Tributaria, en torno a los medios de prueba.

Artículo 105. Carga de la prueba.

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

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba. 1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa (..)

En referencia a la regulación en el Código Civil, como fuente que regula en el capítulo V la prueba de las obligaciones, en concreto respecto de los documentos privados establece:

Artículo 1 227. La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.

De manera que para oponer frente a terceros, el contenido de un contrato de naturaleza privada, sería suficiente que se inscribiese en un registro público desde la muerte de cualquiera de los firmantes, o como segunda posibilidad que se entregase a un funcionario público en el desarrollo de su oficio, esto es, en el curso del procedimiento de gestión que en este caso aplicable, desarrolla la Administración.

De la documentación aportada, consta un certificado de defunción de uno de los firmantes del contrato por el que se adquiere el derecho de explotación, con fecha 20/06/2016, que no conlleva su debida inscripción en registro público, por tanto uno de los casos que contempla la legislación civil no se cumple. Por tanto, como la fecha en que se aporta a un funcionario público es al tiempo de contestar el primer requerimiento, en fecha 11/04/2018, no se puede admitir como prueba de deducibilidad de cualquier elemento relacionado con el contenido, en el ejercicio 2016.

CUARTO.- En relación con las siguientes alegaciones, es necesario centrar el objeto de la regularización practicada, esto es, la contabilización de la adquisición de un derecho de explotación sobre un terreno. El contribuyente aporta contrato en el que consta que en el año 2000 adquiere un derecho de explotación de una parcela, por importe de 156.965,77 euros, y duración 15 años. El contrato incluye una contraprestación, que corresponde a un porcentaje del beneficio a partir del sexto año del contrato, período necesario para amortizar la inversión inicial. Por las condiciones del sector en el que se desarrolla la actividad, el terreno finalmente no llega a explotarse, y debe transmitirse, obteniendo una pérdida que es objeto de controversia.

Lo anterior es aplicable a un derecho de superficie, sobre el que existen resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en concreto consulta 6 del BOICAC N° 40 de 02/06/2016, por el que se establece que la contraprestación a recibir, se debe contabilizar como ingreso según el principio del devengo, que



el inmueble resultante de las obras practicadas, se recogerá en cuenta de "deudores comerciales no corrientes", que tendrá su reflejo correspondiente en la cuenta de resultados, bajo el epígrafe de "otros gastos de explotación", según corresponda a la corriente real devengada. Así las derramas que justifica mediante la aportación de facturas, deben tener el soporte contable, en una partida que recoja "anticipos", objeto de periodificación al cierre del ejercicio, por la parte que corresponda. Finalmente, las obras de urbanización del terreno, o edificación final serán objeto de amortización, como todo activo, en función de la vida económica del activo.

Lo expuesto anteriormente se corresponde con las características, del derecho que subyace del contrato. Como tal ese derecho es por definición un activo intangible, susceptible de registro, según las normas que siguen a continuación. Así se regula en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, y se reconoce:

#### 1. Reconocimiento inicial.

1. El reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible requiere cumplir los criterios generales recogidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad. Es decir, cumplir la definición de activo y los criterios de reconocimiento, sin perjuicio de los criterios especiales recogidos en la presente Resolución para los gastos de investigación.

2. El registro de un inmovilizado intangible procederá cuando, cumpliéndose la definición de activo del Plan General de Contabilidad, se cumplan los siguientes criterios:

a) Sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro; y b) se pueda valorar de manera fiable.

#### 2. Identificabilidad.

1. Adicionalmente, para reconocer un inmovilizado de naturaleza intangible es preciso que se cumpla el criterio de identificabilidad, lo cual implica que el activo reúna alguno de los siguientes requisitos: a) Ser separable, es decir, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación. b) Surgir de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones (..)

El activo inmaterial es independiente de otros activos, nace de un contrato formalizado en documento privado, y por tanto seguirá las reglas de registro que se exponen a continuación.

#### Valoración inicial.

1. Regla general. 1. Los derechos comprendidos en el inmovilizado intangible se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción. Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado intangible solo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública. (...)

#### Valoración posterior.

1. Regla general. 1. Con posterioridad al reconocimiento inicial, y hasta que se produce su baja, los elementos del inmovilizado intangible se valorarán por su coste menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas. 2. Los desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un inmovilizado intangible, con carácter general, se reconocerán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se incurran.

2. Amortización. 1. Tras el reconocimiento de un inmovilizado intangible la empresa estimará si la vida útil o el período durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa, es definida o indefinida.

2. Se considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible del plazo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa. (..) 3. Los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida no se amortizarán, pero todos los años existe la obligación de analizar su posible deterioro al margen de que no existan indicios de que dicho deterioro se haya podido producir. (...)

4. En el supuesto de que se considere que la vida útil de un activo intangible es definida, se amortizará sobre una base sistemática que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos inherentes al activo, conforme a lo previsto en la Resolución de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Por lo tanto el derecho sobre la explotación de un terreno, una vez incorporado como activo intangible, debe reflejar la evolución del elemento patrimonial. La adecuada contabilización es el requisito fundamental, para poder deducir cualquier elemento relacionado con el activo, en materia de pérdidas o deterioros. Así deben identificarse los métodos de valoración aplicados, acreditados mediante documentos, certificaciones o facturas, anotaciones en libros. Éste último aspecto es fundamental para determinar la evidencia objetiva de una pérdida real en el valor inicial registrado que motive reconocer la existencia de un deterioro, o en su caso, si el derecho es objeto de transmisión a terceros, a un precio inferior al coste de su adquisición, recoger la pérdida que se ponga de manifiesto.

QUINTO.- Además de lo anterior, el hecho de que no se haya llegado a explotar, como corresponde al objeto social de la entidad, no es óbice para que el derecho que tiene vida útil definida, en la duración del contrato, no se haya amortizado. Sin embargo, al no existir evidencia de la contabilización del activo principal, ni de la evolución a lo largo de los distintos períodos, sobre el posible deterioro y la amortización correspondiente, no se puede admitir la deducibilidad en el ejercicio 2016, de ninguno de esos elementos porque no están respaldados ni acreditados documentalmente.

Ello constituye la piedra angular de esta resolución, ya que la Administración no ha cuestionado la afectación del activo al objeto social, sino que no existe reflejo contable más allá de las facturas aportadas, las liquidaciones con entes locales, y del extracto del libro mayor. De ahí que al no existir conforme al principio de devengo, gastos contabilizados por amortización de elementos, todos los ejercicios previos a 2013 están prescritos e incluir en el ejercicio 2016 un gasto acumulado, supondría una menor tributación, y por tanto no admite la deducibilidad.

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

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados.

No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

SEXTO.- En vista del Fundamento anterior, al no existir constancia de la contabilización del activo, ni por tanto de ninguno de los elementos con él relacionados, como es el caso de deterioros o pérdidas, procedemos a concluir los requisitos que recoge la norma, para de forma general admitir la deducibilidad de gastos.

De conformidad con el artículo 10 de la Ley de Impuesto de Sociedades 27/2014, de 28 de noviembre (en adelante LIS), la base imponible se calculará 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, de manera que los ingresos y gastos que componen dicho resultado integrarán la base imponible, salvo que la Ley del impuesto disponga otra cosa. Por tanto, en principio, todos los gastos contemplados como tales en el Código de Comercio y legislación de desarrollo son deducibles, salvo las excepciones contenidas en la propia Ley.

La deducibilidad del gasto, esto es, su admisibilidad como partida deducible, requiere que cumpla las siguientes condiciones:

- Contabilización: 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 computarse en la base imponible.

- 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 y no simuladas.

- Imputación según criterio de devengo ( art. 11 LIS), que como regla general, el gasto contabilizado y justificado será imputado en la base imponible del período impositivo en el que se ha devengado, estableciendo la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dos excepciones, la utilización de un criterio contable diferente aceptado por la Administración previa solicitud y la contabilización en períodos 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.

· Correlación con los ingresos ( art. 15 LIS), en el sentido de que el gasto tiene que tener una relación directa o indirecta, mediata o futura, con ingresos de la sociedad. El art. 15.e) del TRLIS señala que no son deducibles los 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.

En consecuencia, al margen de la contabilización y del cumplimiento de las reglas de imputación temporal (con carácter general, la regla del devengo), se requiere que se acredite su efectividad, que se justifique documentalmente por cualquier medio de prueba, que se halle correlacionado con los ingresos (a sensu contrario artículo 15 e) del TRLIS) y finalmente, que el gasto no se encuentre comprendido en la enumeración que realiza el artículo 14 del TRLIS respecto de los "Gastos no deducibles" (al margen de otros supuestos de no deducibilidad que se contemplan de modo disperso por el articulado del citado cuerpo legal ).

Por otro lado, la carga de la prueba se contiene en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, L GT), que dispone que: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"~ Por lo tanto, recae sobre el propio obligado tributario y no sobre la Administración la carga de probar que los gastos cuestionados resultan deducibles, de acuerdo con la normativa aplicable.

Centrándonos en el caso concreto, no se cumplen dos de los requisitos exigidos para deducir el gasto, de alguno de los elementos que guardan relación con el activo en cuestión. En particular no se ha dado de alta el propio derecho como activo intangible, del cual constan liquidaciones con entes locales, facturas de coeficiente adjuntas, y extracto anotado en el libro mayor que recoge "regularizaciones del período", pero no existen otros medios de prueba que acrediten la existencia del activo, ni por tanto de cual pérdida o deterioro a él asociado.

En relación con el requisito de imputación temporal, no consta el gasto de amortización del derecho, registrado conforme el principio del devengo, pasando a quedar prescritos los ejercicios anteriores a 2013, y por tanto no procede admitir la deducibilidad de esos gastos en 2016."

## Quinto.

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, es preciso analizar en primer lugar la alegación de la demanda referida a que la resolución impugnada incurre en incongruencia absoluta y manifiesta, con vulneración del derecho de defensa.

A este respecto, hay que tener en cuenta que el art. 237 de la Ley General Tributaria en sus apartados 1 y 2 establece:

"1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones."

Por otra parte, el art. 239.2 de la misma Ley General Tributaria determina que "Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados."

Pues bien, como puede apreciarse del contenido de los razonamientos de la resolución impugnada del Tribunal Económico Administrativo Regional, se basa fundamentalmente su resolución en cuestiones relativas a la contabilidad de la sociedad, y especialmente, en la contabilización de la adquisición de un derecho de explotación sobre un terreno, sin que tal cuestión fuera abordada ni en el requerimiento, ni en la propuesta de liquidación, ni en la liquidación, ni en la resolución del recurso de reposición dictados por la oficina gestora.

Por tanto, la resolución del TEAR introdujo unos argumentos que no se habían planteado por la Administración en las indicadas resoluciones frente a los que la demandante no pudo haber presentado alegaciones y pruebas ante el órgano gestor.

Por otra parte, al centrar la resolución del TEAR su resolución en la contabilización de la adquisición de un derecho de explotación sobre un terreno, no entró a valorar los argumentos de la liquidación y de la resolución del recurso de reposición ni, por tanto, valoró las alegaciones formuladas por la reclamante frente a la indicadas liquidación y resolución del recurso de reposición, incurriendo en incongruencia e incumpliendo lo establecido en los preceptos transcritos, pues si el TEAR consideraba que era necesario analizar la contabilidad, podía haber anulado la liquidación para que se siguiese un procedimiento de Inspección al no ser procedente el procedimiento de comprobación limitada para analizar la contabilidad, pero en todo caso debía haber analizado las cuestiones suscitadas en la liquidación y en la resolución del recurso de reposición, sobre las que la recurrente formuló sus

alegaciones y pruebas, y al no hacerlo, lo que reconoce el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, procede la anulación de la resolución recurrida.

Si bien no constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho al no encontrarse en ninguno de los supuestos del art. 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, sino de anulabilidad del art. 48 de la misma Ley,, habiendo generado indefensión al contribuyente.

Sin embargo, la anulación de la resolución del TEAR no determina la nulidad de la liquidación pues, aunque la recurrente vincula la citada resolución del TEAR con la pretendida improcedencia del procedimiento de comprobación limitada, lo cierto es que en el procedimiento de comprobación limitada ni se ha analizado la contabilidad de la recurrente ni se han solicitado documentos contables, reconociendo la recurrente en la demanda que en el indicado procedimiento de comprobación limitada no se ha valorado la contabilidad.

A este respecto hay que destacar que el procedimiento de comprobación limitada viene regulado en los arts. 136 a 140 de la Ley General Tributaria y en el primero de ellos establece:

"1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley."

En el presente caso, teniendo en cuenta el contenido del requerimiento, de la propuesta de liquidación, de la liquidación y de la resolución del recurso de reposición, se aprecia que no se ha producido una extralimitación de la Dependencia de Gestión Tributaria, pues se ha ajustado a los límites que establece los citados artículos de la Ley General Tributaria para el procedimiento de comprobación limitada.

La circunstancia de que la resolución del TEAR se base en la contabilidad no determina que el procedimiento de comprobación limitada se haya excedido de sus límites, sino la incongruencia de la citada resolución del TEAR, de tal manera que dicho vicio de la resolución del TEAR no supone la nulidad de la liquidación resultante del procedimiento de comprobación limitada.

Por tanto, la consecuencia de la anulación de la resolución del TEAR es la retroacción de las actuaciones al momento de cometer el defecto motivación determinante de la incongruencia, ya que la recurrente no solicita en el suplico de la demanda que se anule la liquidación, pues los argumentos que formula sobre la pretendida procedencia de la pérdida declarada en la autoliquidación por deterioros de inmovilizado material, los formula de forma subsidiaria, para el caso de no estimarse la pretensión principal de anulación de la resolución del TEAR, lo que determina que no procede entrar en su análisis al anularse la resolución del TEAR por la presente sentencia,



ya que si se efectuase un pronunciamiento en esta sentencia sobre la conformidad o no a Derecho de la liquidación se estaría incurriendo en incongruencia. Debiendo dictar el TEAR la resolución que estime procedente respetando lo dispuesto en los art. 237 y 239 de la Ley General Tributaria.

Lo expresado determina que no procede entrar a valorar las alegaciones de las partes sobre el contenido de la liquidación resultante de la resolución del recurso de reposición, teniendo en cuenta que si finalmente el TEAR considerase que no puede resolverse la cuestión controvertida sin el examen de la contabilidad y entendiéndose, en su caso, que era procedente un procedimiento de Inspección, si esta Sala valorase la conformidad o no a Derecho de la mencionada liquidación, impediría efectuar los razonamientos que el TEAR estime oportunos sobre dicha cuestión.

En consecuencia, procede la estimación parcial del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, procediendo la estimación parcial por cuanto procede la retroacción de las actuaciones al momento previo a dictarse la resolución del TEAR, sin que, por ello, proceda entrar a valorar las alegaciones formuladas en forma subsidiaria.

#### **Sexto.**

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, al estimarse parcialmente el recurso, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### **F A L L A M O S**

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad MERSEMAR SL, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 26 de noviembre de 2020, sobre liquidación en concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicio 2016, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, procediendo la estimación parcial por cuanto procede la retroacción de las actuaciones al momento previo a dictarse la resolución del TEAR. Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0595-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0595-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.