

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090953

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de septiembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 6957/2021

SUMARIO:

IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición interna. Deducción por doble imposición de dividendos. Saneamiento de pérdidas con cargo a fondos propios. En relación con el tratamiento fiscal que los dividendos percibidos tienen para el preceptor, en el presente supuesto, en el que la distribución de los mismos ha venido precedida de una reducción de la prima de emisión o asunción realizada para compensar las pérdidas generadas en periodos anteriores, el pago de dividendos, con independencia de la forma jurídica adoptada, supone una restitución de las aportaciones que los partícipes realizaron bajo la forma de prima de asunción, reducida para compensar pérdidas minorando el coste de adquisición de las participaciones, e integrándose en la base del receptor únicamente «el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación».

De lo expuesto resulta que los dividendos percibidos por TW SCR minoran el coste de adquisición de las participaciones de NP SL y el exceso sobre dicho coste se integra en la base imponible de TW SCR sin derecho a practicar la deducción por doble imposición interna prevista en el art. 30.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

Dicho de otro modo, en el caso de dividendos que se satisfacen estando precedidos de una compensación de pérdidas, vía reducción de la prima de emisión, generadas por la entidad que los reparte en ejercicios anteriores, para el perceptor la situación implica que ha de integrarse, en su base, únicamente «el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación».

Es decir, en estos supuestos, esos dividendos percibidos, en primer lugar, minoran el coste de adquisición de las participaciones y es el exceso, en su caso, el que se integra en la base imponible del perceptor sin derecho a aplicar la deducción por doble imposición interna del art. 30.2 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

(Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 12, 14, 15, 19, 30, 55, 58, 60, 106 y 107.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 66.bis, 105, 115, 179, 183 y 195.

Constitución Española, art. 31.

Código Civil, art. 1.214.

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

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

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Madrid de 29 de abril de 2021 recaída en los expedientes 28/02267/2018, 28/02836/2018, 28/28040/2018 y 28/28041/2018, correspondientes a las reclamaciones económico-administrativas, acumuladas para su resolución conjunta, dirigidas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, dictados, en fecha 20/12/2017, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Madrid contra XZ SA, con NIF ..., por el concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011 y 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 12/07/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 02/07/2021 contra la resolución del TEAR de Madrid de 29 de abril de 2021 identificada en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 24/11/2015 se iniciaron, mediante notificación de la comunicación de inicio, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la situación tributaria de **XZ SA**, en relación con el IS de los ejercicios 2011 y 2012 e IVA de los periodos 1T/2011 al 4T/2012. Las citadas actuaciones tuvieron alcance general.

Con fecha 28/03/2016 se comunica la ampliación del alcance de las actuaciones al objeto de que éstas se refiriesen, también, a las Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y profesionales del 1T/2012 al 4T/2013, Retenciones a cuenta imposición no residentes 1T/2012 al 4T/2013 y Retenciones a cuenta capital mobiliario 1T/2012 al 4T/2013.

XZ SA es la sociedad cabecera y dominante del Grupo de Consolidación Fiscal número Su actividad principal es la de entidad holding tenedora de acciones y participaciones en las entidades dependientes de ella. Figura dada de alta en los epígrafes del I.A.E 842 de "Servicios Financieros y Contables" y 859 de "Alquiler de otros bienes muebles Ncop".

Durante el procedimiento, y en lo que se refería al IS, además de al obligado **XZ SA**, se citó, específicamente, a dos de las entidades del grupo: **TW** y **QR SLU**.

La entidad había presentado declaraciones-liquidaciones (Modelo 220 Declaración consolidada del IS), por los periodos impositivos y conceptos comprobados, con los siguientes detalles (en euros):

	EJERCICIO 2011	EJERCICIO 2012
Base Imponible GRUPO	- 2.960.384,39	-14.204.328,31
Líquido a ingresar o devo.	- 162.133,99	- 174.005,64

Con fecha 10/03/2014, fruto de un procedimiento de comprobación, se dictó resolución con liquidación provisional por el IS de 2012, por la que se modificó el importe declarado de las retenciones e ingresos a cuenta del ejercicio, reconociendo a la entidad el derecho a la devolución de 173.457,42 euros.

Tercero.

Como resultado de las referidas actuaciones, en lo que respecta al IS, con fecha 30/06/2017 se extendió un acta de disconformidad (A02-...4) en la que el actuario encargado del procedimiento recogió la propuesta de consideró procedente, basada en practicar los siguientes ajustes:

En lo que respecta a la entidad dependiente **TW**, se entendía procedente, por un lado, un ajuste derivado de la aplicación del régimen especial de sociedades de capital riesgo en la medida en la que no se había calculado correctamente, a juicio del actuario, la renta sobre la que se debe aplicar la reducción del 99% prevista en el mismo y, por otro lado, otro ajuste por los ingresos percibidos por dividendos de la entidad **NP SL (NP)**.

En cuanto a la sociedad dependiente **QR SLU**, se entendía procedente ajustar los deterioros dotados por las participaciones que detentaba en **LM AB**, e, igualmente, se proponía ajustar las rentas procedentes de **JK SB** así como las correcciones al resultado contable procedentes de fondos **GH**.

En sede de **XZ SA**, entidad dominante, se proponía eliminar el ajuste negativo que se había practicado en cuanto al IS 2008 por el deterioro de las acciones de **CCD** y, asimismo, se proponía la no deducibilidad de determinados gastos registrados en cuanto al mantenimiento del avión **Msp**.

Finalmente, con fecha 20/12/2017 se dictó acuerdo de liquidación que fue notificado a la interesada el día 31/12/2017.

Cuarto.

Con fecha 31/12/2017 se notificó a la entidad acuerdo de resolución del procedimiento sancionador considerando que, por los hechos descritos, la entidad había acreditado improcedentemente partidas a compensar en base o cuota en los periodos siguientes en los ejercicios 2011 y 2012 y había declarado incorrectamente la renta neta, sin que se produjera falta de ingreso en el ejercicio 2011, lo cual suponía la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 195.1 párrafo 1º y 2º de la LGT. Como consecuencia de ello, se le impusieron sanciones por un importe total de 466.975,91 euros (303.592,04 euros por la infracción del art 195.1.1º en el IS 2011; 25.880,44 euros por la infracción del 195.1.2º en el IS 2011 y 137.503,43 euros por la infracción del 195.1.1º en el IS 2012).

Quinto.

Frente a los referidos acuerdos de liquidación e imposición de sanción, la interesada interpuso, ante el TEAR de Madrid, el día 25/01/2018, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas con los números 28/02267/2018, 28/02836/2018, 28/28040/2018 y 28/28041/2018 y se acumularon para su resolución conjunta.

Con fecha 29/04/2021 el TEAR de Madrid resolvió dichas impugnaciones, estimando parcialmente las reclamaciones, con el siguiente detalle:

Se desestiman las reclamaciones 28/02267/2018 y 28/28040/2018, confirmándose el acuerdo de liquidación del IS 2011 y 2012.

Se estima parcialmente la reclamación 28/02836/2018 relativa a la sanción del ejercicio 2011.

Se estima la reclamación 28/28041/2018, anulándose la sanción relativa al IS del ejercicio 2012 al concluir que la sanción por no declarar en base las rentas procedentes de la entidad **JK AB** debía ser anulada por no haberse motivado de forma suficiente la concurrencia de culpabilidad en la conducta de la entidad.

Sexto.

Notificada dicha resolución con fecha 03/06/2021 a la entidad, el día 02/07/2021 se promovió, contra la misma, el presente recurso de alzada ante este TEAC, mediante escrito en que se vierten las siguientes alegaciones:

Que gran parte de las cuestiones regularizadas se refieren a operaciones realizadas en ejercicios muy anteriores por lo que se está produciendo un quebranto directo del principio de seguridad jurídica.

La improcedencia del ajuste derivado de la aplicación del régimen especial de sociedades de capital riesgo, respecto de la entidad dependiente **TW SA**, por cuanto la valoración efectuada por la Inspección de la renta susceptible de beneficiarse de la reducción es incorrecta.

La improcedencia de la regularización practicada del ingreso por los dividendos percibidos por **TW SA** de la entidad **NP (NP)**. En concreto, se alega la omisión, por la Inspección, de la obligación de llevar a cabo una regularización total y completa de su situación.

La improcedencia de la regularización en cuanto a los ajustes practicados en sede de la entidad **QR SLU** (por el deterioro de participaciones de **LM, SB**; por las rentas procedentes de **JK, SB** y en base a correcciones al resultado contable procedentes de fondos de **GH**) por considerar que la Inspección no los ha motivado de forma adecuada y suficiente, habiéndose limitado a rechazar la realización de inversiones en determinadas jurisdicciones y obviando, con ello, estructuras inversoras y societarias totalmente válidas y efectivas.

La improcedencia de la regularización del ajuste negativo practicado en 2008 por el deterioro de las acciones de **CCD**, ya en sede de **XZ SA**.

La deducibilidad de la totalidad de los gastos de mantenimiento de la aeronave ya que las partes habían previsto la posibilidad de que el coste asumido podría exceder el pactado.

Y, por último, respecto del acuerdo sancionador, alega que no se encuentra suficientemente motivado, sin que se demuestre la concurrencia de culpabilidad en su conducta, puesto que siempre ha actuado basándose en una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución impugnada, atendiendo a las alegaciones en contra de la misma expuestas por la entidad en el recurso.

Tercero.

En primer lugar, este Tribunal Económico Administrativo Central debe destacar que la mayoría de las alegaciones formuladas en el recurso de alzada ordinario coinciden con los esgrimidos por el interesado en primera instancia ante el TEAR de Madrid.

Es criterio reiterado de este Tribunal Central, acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, considerar que el planteamiento de la controversia en los mismos términos en los que fue presentada en la primera instancia desnaturaliza la función del recurso y puede justificar una resolución consistente en la simple reproducción de los argumentos del Tribunal de primera instancia que se estimen ajustados a Derecho.

En este sentido, baste a título de ejemplo citar, entre otras muchas, la resolución de este Tribunal núm. 8264/08 que, ciñéndose a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (rec. apelación núm. 11433/1991), sostiene lo siguiente:

<<(…) Resulta de destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio; esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas. Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna.

Pero ese no ha sido el actuar del interesado en el presente caso. En este recurso de alzada, esquivando o dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución ahora impugnada, la actora se limita a reproducir literalmente, palabra por palabra, el que fuera escrito de alegaciones presentado ante el Inspector Jefe una vez le fue comunicada la propuesta de liquidación, sin más que modificar el encabezamiento del mismo (folio nº 52 del expediente administrativo).

Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

<<Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)>>».

No obstante lo anterior procederemos seguidamente a analizar las alegaciones formuladas por el recurrente ante este Tribunal Central.

Cuarto.

La primera cuestión que se plantea por la entidad recurrente es la relativa al **quebranto del principio de seguridad jurídica que supondría la pla confirmación de la regularización practicada** puesto que gran parte de las cuestiones regularizadas se refieren a operaciones realizadas en ejercicios muy anteriores. En definitiva, se alega que el acuerdo de liquidación impugnado supone el rechazo y anulación de determinados créditos fiscales

(Bases imponible negativas y deducciones) generados con anterioridad a los ejercicios a los que se contrae la regularización y con base a una normativa previa y distinta.

En el presente caso, resulta del expediente que la Inspección, en el curso del procedimiento de comprobación, extendió las actuaciones a la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación, así como de las deducciones pendientes de aplicación de los ejercicios anteriores a los comprobados (ejercicios 2006 a 2010).

Pues bien, para resolver esta primera cuestión cabe traer a colación, en primer lugar, la normativa que regula la facultad de comprobación de la Administración Tributaria. En concreto, el artículo 66 bis de la LGT señala al respecto que:

"1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado."

Por su parte, el artículo 115 de la LGT dispone que:

"1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido."

En definitiva, la Administración tributaria puede comprobar e investigar en "cualquier momento" los hechos, actos, elementos, actividades y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, y tras ello, podrá, en su caso, proceder a la regularización de los importes correspondientes a las partidas que se integren en la base imponible en los periodos objeto de comprobación, no prescritos, con independencia de que dichos importes deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos (en la medida en que afecten a la comprobación de ejercicios no prescritos).

Ahora bien, la facultad de comprobación de las BINS compensadas o pendientes de compensar, así como el de las deducciones aplicadas o pendientes de aplicar, se ha de iniciar en el plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en el que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación o aplicación.

En el presente supuesto la Administración inició el procedimiento de comprobación el 24/11/2015, y efectivamente, ha procedido a efectuar ajustes que afectan y se refieren a BIN'S y deducciones pendientes de aplicar que se generaron en ejercicios anteriores a los comprobados, es decir, desde el ejercicio 2006 al 2010. Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, no habría prescrito el derecho de la Administración a comprobar dichos importes y cuantías (es claro que no han transcurrido 10 años desde el 25/07/2007, día siguiente al que finalizaba el plazo para presentar la autoliquidación del IS del ejercicio más antiguo al que se refieren esos importes comprobados, el 2006). Por tanto, entiende este TEAC que la Administración actuó correctamente al amparo de lo dispuesto en los artículos 66 bis y 115 de la LGT.

Quinto.

A continuación la entidad recurrente defiende la improcedencia de los distintos ajustes practicados por la Inspección, en relación con cada una de las entidades analizadas.

Así, en primer lugar, comenzando por los ajustes practicados en relación a la situación tributaria de la entidad dependiente TW SACR, se comienza por discutir el ajuste derivado de la aplicación del régimen especial de sociedades de capital riesgo, por cuanto viene sosteniendo la interesada que la valoración efectuada por la Inspección de la renta susceptible de beneficiarse de la reducción del 99%, contemplada en el artículo 55.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), en vigor en los ejercicios comprobados, es incorrecta.

Las entidades de capital riesgo (en adelante, ECR) son entidades financieras cuyo objetivo principal consiste en la toma de participaciones temporales en el capital en empresas no cotizadas (generalmente, no financieras y de naturaleza no inmobiliaria) que pertenezcan a sectores dinámicos de la economía, de las que se espera que tengan un crecimiento superior a la media.

Las citadas entidades, en cuanto a su sujeción al IS, se encuentran reguladas en el artículo 55 del TRLIS. Por lo que nos interesa en este caso, en el apartado 1 del mismo se contempla la exención del 99% de la renta obtenida por estas entidades en la transmisión de valores, con las siguientes condiciones:

"Las entidades de capital-riesgo, reguladas en la Ley 25/2005 reguladora de las entidades de capital-riesgo y de sus sociedades gestoras, estarán exentas en el 99 por ciento de las rentas que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las empresas o entidades de capital-riesgo a que se refiere el artículo 2 de la citada Ley, en que participen, siempre que la transmisión se produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive.

(...)"

Pues bien, la controversia se centra, en este caso, en determinar qué renta - el importe - podía beneficiarse de la exención regulada en el artículo citado. La Inspección, por un lado, considera que la renta obtenida con la transmisión de unas acciones (en DDF) se debía minorar, a estos efectos, no solo en el coste de adquisición de los títulos y en los gastos de notaría y abogados vinculados a la operación de venta, que ya habían sido deducidos por la entidad, sino que también había que considerar, como elemento de minoración, las comisiones pagadas a la entidad gestora FFG SA, SGEGR; lo que la entidad vendedora denominó, en su contabilidad, como "Comisión de éxito". Dicha conclusión es la que ha sido confirmada por el TEAR de Madrid en la resolución ahora impugnada.

No obstante, la recurrente defiende, con los mismos argumentos que ya expuso ante el TEAR en primera instancia, la procedencia de la cuantificación de la renta susceptible de acogerse al beneficio fiscal referido por ella efectuada, pues señala que aquella no debía minorarse en el importe de unos gastos referidos a comisiones pagadas a esa entidad gestora al no ser un gasto que se pueda relacionar de forma directa con la operación concreta de venta, sino que corresponden a una globalidad de servicios que se reciben de la misma. Defiende, en ese sentido, que la contabilidad se ha realizado conforme a lo dispuesto en la Circular 11/2008 de la CNMV sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada para las entidades de capital riesgo y que ni la CNMV ni los auditores de la sociedad han discutido la determinación de la mencionada renta.

Pues bien, según consta del expediente, la entidad aportó, habiendo sido requerido para ello por la Inspección, el contrato de prestación de servicios titulado "Contrato de Gestión de Inversiones" que se firmó con la entidad FFG en calidad de gestor de inversiones. Así, en la cláusula 5 de dicho contrato se establecían tres tipos de comisiones:

"- La comisión de suscripción que se devenga de una sola vez a la firma del contrato,

- la comisión de gestión de carácter anual que se devenga por anticipado el primer día hábil de cada trimestre natural y se pagará en el plazo de 20 días naturales a partir de la emisión de la correspondiente factura,
- la comisión de éxito (Carried Interest) "El Gestor de Inversiones percibirá del Grupo **XZ** una comisión de éxito que ascenderá a un importe equivalente al veinte por ciento (20%) de las plusvalías efectivas obtenidas por el Grupo **XZ** en las Inversiones, ya sea en forma de plusvalías generadas en operaciones de desinversión total o parcial, ya mediante intereses y dividendos percibidos... El Carried Interest se devengará, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior ("Liquidación") siguiendo un criterio de caja y a medida que se produzca cada Desinversión o, en su caso, a medida que se obtengan en cualquier forma por el Grupo **XZ** plusvalías o beneficios derivados de las Inversiones. "

En fecha 28/04/2003 se firmó acuerdo por el cual **XZ SA** cedía a **TW SCR** todos los derechos y obligaciones que le correspondían en virtud del mencionado contrato de gestión con **FFG**. Consta que el importe del 20% fue modificado por un 18% con carácter posterior.

Analizados, por la Inspección, los gastos contabilizados por la entidad se comprueba que, en 2011, se registró, como gasto, una comisión de éxito por un total de 7.057.772,65 euros de los cuales 3.405.448,65 euros se refieren a la venta de las participaciones de la entidad **DDF**; y en el ejercicio 2012 se contabilizó, como tal, un importe de 5.217.004,72 euros que incluyen un retroceso de IVA. Realizados los oportunos cálculos se observa que los importes de las comisiones de éxito coinciden con el 18% previsto en el contrato anteriormente mencionado.

Por su parte, la referida Circular 11/2008 de la CNMV sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada de las entidades de capital riesgo, citada por la entidad, establece en la Norma 8ª "Criterios de valoración y definiciones relacionadas" que:

"4. Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero. Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como los de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos"

"10. Costes de venta. Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta"

Y en la Norma 17ª sobre "Criterios generales para la determinación de los resultados" se establece en relación con las comisiones devengadas por las entidades gestoras de la entidad de capital riesgo que:

"5. En la determinación del gasto por comisiones de las entidades de capital-riesgo que hayan encomendado su gestión, administración y representación a una sociedad gestora, se atenderá a lo establecido en los folletos informativos y/o en los reglamentos de gestión o estatutos o cláusulas contractuales correspondientes, en cuanto su reconocimiento, en base al devengo, en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Entre estas comisiones se incluirán tanto las comisiones de inversión, como las comisiones de gestión fija y variable u otras"

Lo expuesto lleva a este TEAC a concluir en idéntico sentido que lo hizo TEAR de Madrid, en primera instancia, pues, en contra de lo alegado por la recurrente, resulta claro y fehaciente que se ha demostrado, por la Inspección que estas comisiones, cuantificadas en base a los contratos suscritos y cuyas cuantías aparecen debidamente detalladas y recogidas en el expediente, representan gastos, en su caso, directamente relacionados e imputables a la operación de venta de las participaciones de **DDF** y que no se devengan por otros conceptos adicionales como alega la recurrente, que, además, no concreta a qué conceptos corresponderían, ni aporta prueba alguna sobre tal afirmación.

En conclusión, este TEAC desestima esta primera alegación y confirma el ajuste practicado por la Inspección, en la medida en que resulta necesario deducir todos los gastos directamente relacionados con la venta de las participaciones y aplicar a la renta finalmente obtenida el beneficio de la reducción del 99% regulado en el art. 55.1 del TRLIS.

Sexto.

A continuación, respecto del **ajuste relativo a los ingresos por dividendos percibidos de NP** (anteriormente **NP**) alega la entidad que la Inspección ha omitido su obligación de llevar a cabo una regularización total y completa de la situación del administrado ya que, si se concluye que se debería haber incluido, en base de la entidad **TW SCR** - y, con ello, en la del Grupo Fiscal - un ingreso de 36.636.634,23 euros, éste debía ser considerado ingreso financiero siendo susceptible de aplicar la reducción del 99%. Defiende, en síntesis, que la renta derivada de la transmisión de las participaciones en **NP** debe beneficiarse del régimen fiscal especial de entidades de capital riesgo.

Respecto del citado principio de regularización íntegra, el Alto Tribunal viene sosteniendo, de forma reiterada, que la Administración está obligada a realizar una regularización completa de la situación de los contribuyentes - STS de 24 de junio de 2015 (Rec. 4301/2010) y 12 de diciembre de 2013 (Rec. 4301/2010) -, entre otras. Y consecuencia de la aplicación de este principio de íntegra regularización es que la Administración está obligada a considerar y, en su caso, regularizar tanto los aspectos que perjudican como los que favorecen al obligado tributario, si es que unos y otros se derivan de la actuación comprobadora.

El principio de "regularización íntegra" o de "íntegra regularización" responde al principio de "justicia" (STS de 26/01/2012, Rec. de casación 5631/2008 y de 22/11/2007, Rec. de casación 2654/2016), que es un principio que está presente en el art. 3 de la Ley 58/2003, y también en el art. 31.1 de nuestra Constitución, cuando preconiza que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo", y este sólo será justo si exige de cada obligado y tributario lo que a él corresponda tributar, pero sólo eso: lo que a él le corresponda, y nada más.

No es cuestión controvertida por este TEAC, ni lo ha sido tampoco en la resolución impugnada, el hecho de que el principio de regularización íntegra de la situación del obligado tributario es un principio que debe regir la actuación de la Administración. En el presente caso, lo que alega la entidad es que, la Administración, al amparo del citado principio, debió de considerar el ingreso de 36.636.634,23 euros como un ingreso financiero al que le resultaba de aplicación la reducción del 99% prevista en el artículo 55 del TRLIS.

En definitiva, la cuestión a solventar no es si la actuación de la Administración resultó conforme al principio de íntegra regularización, si no si el ingreso al que se refiere la entidad, resultante de la regularización practicada por la Inspección cumple, o no, los requisitos para poder beneficiarse de la reducción del 99% prevista.

Pues bien, la Inspección, en el curso de las actuaciones de comprobación, procedió al análisis del origen de los fondos para determinar si procedía aplicar, o no, con respecto a ellos la deducción por doble imposición, en la medida en que la misma no debía aplicarse si los fondos no habían tributado en origen puesto que perdería su sentido y finalidad (como de hecho así se comprobó). De los hechos probados en el curso de las citadas actuaciones de inspección destacan los siguientes:

El capital de la entidad que reparte los fondos, **NP**, estaba constituido por tres tipos de participaciones: las ordinarias (A), las de clase B y las de clase C. Estas últimas llevan aparejadas la obligación de realizar prestaciones accesorias consistentes en la aportación de 48.600.000 euros.

Parte de los dividendos repartidos, 39.009.486,72 euros, se entregaron con cargo a las reservas generadas mediante aportaciones directas de los socios "Clase C", es decir reservas no generadas con beneficios sometidos a tributación, teniendo, a efectos fiscales, la misma consideración que la distribución de la prima de emisión o asunción. Por este motivo, la Inspección procedió a eliminar la deducción por doble imposición interna del art. 30.4 del TRLIS que había sido aplicada por la entidad, ya que no se ha producido tributación en el origen de los mismos.

El resto de los dividendos entregados, por importe de 84.390.513,28 euros, se repartieron con cargo a los beneficios generados por la entidad **NP** durante los ejercicios 2011 y 2012. No obstante, previamente al acuerdo de distribución de los dividendos, la Junta General de Socios de **NP** había acordado la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores con cargo a la prima de emisión o asunción por un importe de 129.628 miles de euros (según consta en el expediente, con el objetivo de disponer de un balance saneado con anterioridad al reparto de dividendos). La generación de las pérdidas contables saneadas determinó la acreditación, por parte de la entidad, de unas BIN'S por un importe acumulado de 86.895.538,94 euros. Dado que la entidad **NP** tributa como entidad dominante del grupo de consolidación fiscal 392/09, dichas BIN'S fueron trasladadas al citado Grupo Fiscal a efectos de la tributación prevista en el Régimen Especial de Consolidación Fiscal.

Por tanto, de lo expuesto, a juicio de la Inspección, había resultado probado, de forma suficiente, en el expediente que los beneficios generados en 2011 y 2012 por la entidad ascendieron a 120.738.926,30 euros, si bien los dividendos distribuidos con cargo a los mismos fueron sólo de 84.390.513,28 euros. Las pérdidas saneadas con la prima de emisión o asunción generaron unas BINS por importe de 86.895.538,94 euros. En consecuencia, es clara la conclusión de la Inspección: los beneficios de los que derivan los dividendos distribuidos no han sido susceptibles de integración efectiva en la base imponible al ser inferiores en su cuantía al importe de las BINS que generaron las pérdidas saneadas.

Séptimo.

Respecto del tratamiento fiscal que los dividendos percibidos tienen para el preceptor, en el presente supuesto, en el que, como se ha visto, la distribución de los mismos ha venido precedida de una reducción de la prima de emisión o asunción realizada para compensar las pérdidas generadas en periodos anteriores, se ha pronunciado este TEAC, en concreto, en resolución citada por la Inspección, de 09/01/2014, con RG 4239/2013 señalábamos que:

"(...) cuando se obtienen beneficios cuyo destino lógico hubiera sido compensar pérdidas contables, los mismos resultan de libre disposición para la sociedad gracias a ese esfuerzo de financiación adicional que han realizado los socios. Por tanto, ese pago de dividendos a los socios constituye en realidad una restitución de ese anticipo financiero que no tuvo más finalidad que equilibrar patrimonialmente la sociedad en tanto no fue capaz de generar recursos propios para ello. Así, la situación final en términos de equilibrio financiero es la misma que si se hubiesen aplicado los beneficios a las pérdidas.

(...)

si lo que se produce es un saneamiento contable de las pérdidas con cargo no a dividendos sino a aportaciones adicionales de los socios, en el ámbito fiscal éstas siguen existiendo por lo que no reconocer efecto alguno a esa operativa contable tiene como consecuencia un claro supuesto de desimposición: pérdidas fiscales vía BIN y no tributación de los dividendos por aplicación de la deducción por doble imposición cuando como hemos reflejado claramente no existe esa tributación previa que legitima la aplicación del mecanismo corrector. En este caso, la solución pasa por reflejar fiscalmente ese reequilibrio financiero entre valor contable de la participación y patrimonio social equivalente, minorando fiscalmente el coste de la cartera por el importe de esas aportaciones adicionales para compensar pérdidas. Ese es el fundamento de la aplicación del art. 15.4 TRLIS, en los términos que han sido reconocidos por la Dirección General de Tributos en numerosas consultas."

El citado artículo 15.4 del TRLIS dispone que:

"En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación. La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

No obstante, tratándose de operaciones realizadas por sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva no sometidas al tipo general de gravamen, el importe total percibido en la reducción de capital con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción en la cuota íntegra.

Cualquiera que sea la cuantía que se perciba en concepto de distribución de la prima de emisión realizada por dichas sociedades de inversión de capital variable, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra.

Se aplicará lo anteriormente señalado a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios."

Así, el pago de dividendos, con independencia de la forma jurídica adoptada, supone una restitución de las aportaciones que los partícipes realizaron bajo la forma de prima de asunción, reducida para compensar pérdidas minorando el coste de adquisición de las participaciones, e integrándose en la base del receptor únicamente "el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación".

De todo lo expuesto resulta que los dividendos percibidos por **TW SCR** minoran el coste de adquisición de las participaciones de **NP SL** y el exceso sobre dicho coste se integra en la base imponible de **TW SCR** sin derecho a practicar la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.2 del TRLIS.

En conclusión, en ningún momento la Administración ha vulnerado el principio de regularización íntegra en los términos expuestos por la recurrente, sino que, como resultado de los hechos comprobados, denegó la aplicación de la exención del 99% regulada en el art. 55 del TRLIS a los ingresos señalados por la recurrente porque no se cumplían las condiciones para ello, en concreto, las rentas no se habían puesto de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o fondos propios de entidades de capital-riesgo.

La recurrente aporta una consulta de la Dirección General de Tributos que establece que la renta procedente de la distribución de la prima de emisión o asunción debe entenderse asimilada a la renta derivada de la transmisión de participaciones y no a una distribución de dividendos. Sin embargo, no se trata de un caso parangonable, ya que, en el presente supuesto, no se produce la distribución de una prima de emisión o asunción, sino que aquí, como ha

quedado expuesto, dicha prima se ha utilizado para compensar pérdidas de ejercicios anteriores como se ha expuesto anteriormente.

En definitiva, cabe desestimar la presente alegación y confirmar el ajuste practicado por la Inspección.

Octavo.

En cuanto a los ajustes practicados en sede de la entidad dependiente QR SLU.

La entidad viene alegando, en síntesis, que los mismos no han sido justificados ni probados, de forma suficiente, por la Inspección de los Tributos, pues la motivación final consiste en rechazar la eficacia fiscal de la realización de inversiones en determinadas jurisdicciones y obviar lo que, en realidad, son estructuras inversoras y societarias totalmente válidas.

En primer lugar, respecto **del ajuste** practicado por la Inspección **por el deterioro de las participaciones en la entidad LM AB**, la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación analizó las distintas inversiones realizadas por la entidad y, como conclusión, dedujo lo siguiente:

"a) Los fondos HHJ y JJK (...) II LP (inicialmente propiedad de QR SLU) han permanecido en poder del grupo XZ hasta su enajenación o rescate en el año 2010. En consecuencia, el Grupo XZ ya ha materializado los resultados financieros derivados de la inversión en los citados fondos.

b) Los fondos HHJ LP y KKL (inicialmente propiedad de XZ SA), a 31/12/2012 continúan siendo propiedad del grupo XZ, habiendo estado sometidos al mismo poder de decisión desde su adquisición hasta dicha fecha. Por tanto, únicamente se han materializado los beneficios derivados de los posibles dividendos que hayan distribuidos pero no así los resultados correspondientes a la variación de su valor de mercado.

c) El producto derivado ASCO, estructurado sobre la adquisición apalancada del fondo ..., fue inicialmente adquirido por LM AB (como consecuencia de financiación obtenida directamente de su matriz QR SLU). La inversión máxima en dicho producto ascendió a 61.393.640,00 USD. En el año 2010, LM AB realizó una desinversión parcial de dicho producto (11.7000,00 USD) y el resto se traspasó (mediante anotación en cuenta) a LLM SLU (propiedad 100% de QR SLU). Entre los años 2011 y 2012, LLM SLU ha reducido su inversión en ASCO, desinviertiendo 17.9000,00 USD. De acuerdo con los datos que figuran en el documento aportado mediante diligencia de 5/10/2016 (Expte. Electrónico. "Valoración ASCO") a 31/12/2012 el producto derivado tenía una valoración de mercado de 4.262.195,00 USD, frente al importe de la inversión (coste del producto) de 31.793.640,00 USD. Por tanto, en la medida que se han producido desinversiones parciales, se han materializado resultados derivados de la variación de valor del producto derivado ASCO a lo largo de los años 2010, 2011 y 2012."

Además, de la información que obra en el expediente administrativo la Inspección concluyó que, salvo el fondo HHJ, el resto estaban domiciliados en el **PARAISO_FISCAL_1**.

Respecto de la tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales, el artículo 60 del TLRIS que establece que:

"1. Los sujetos pasivos de este impuesto y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan sus rentas mediante establecimiento permanente en territorio español, que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, integrarán en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad integrada en la base imponible se considerará mayor valor de adquisición.

2. Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se integrarán en la base imponible y minorarán el valor de adquisición de la participación. Estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación."

Por tanto, según la citada regla, únicamente se integran en la base imponible las rentas positivas derivadas de la diferencia entre el valor liquidativo y el coste de adquisición. Las rentas negativas sólo se integran cuando se transmita la participación.

Pues bien, según ha quedado probado en el curso de las actuaciones de inspección, en lo que respecta a las participaciones de la entidad en los fondos **MMN** y **JJK (...) II LP**, estas fueron transmitidas en 2010, por lo que las pérdidas o rentas negativas derivadas de los mismos ya se habían materializado y, por tanto, según aprecia la Inspección, debieron incorporarse a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades bien en el momento de la transmisión bien en el momento de producirse la variación de valor, en el caso del fondo no domiciliado en paraíso

fiscal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58 TRLIS. En cuanto a los fondos **MMN** y **KKL**, al tratarse de instituciones de inversión colectivas domiciliadas en **PARAISO_FISCAL_1**, resulta de aplicación el régimen previsto en el artículo 60 TRLIS anteriormente mencionado, por lo que las pérdidas derivadas de la minoración del valor liquidativo no se integran en la base imponible hasta la venta de las participaciones, circunstancia que no ha tenido lugar a fecha de 31/12/2012; mientras que, en su caso, las ganancias sí se integrarían en la Base Imponible, incrementando el valor de adquisición de la participación, de la misma forma que los dividendos percibidos minorarán dicho valor de adquisición aunque sin integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al producto derivado ASCO estructurado sobre el Fondo ... , domiciliado en **PARAISO_FISCAL_1**, resulta de aplicación igualmente el régimen especial previsto en el artículo 60 TRLIS. Se considera que la pérdida derivada de la minoración del valor liquidativo experimentada por el producto derivado, debe integrarse en la base imponible de forma proporcional a las desinversiones efectuadas, puesto que han determinado una materialización real de las mismas.

Además, según resulta de las actuaciones de comprobación, en el periodo de 2007 a 2010, se localizaron las participaciones en las citadas entidades de inversión colectiva (fondos) en la entidad sueca **LM AB**. De acuerdo con lo que figura en la documentación aportada, se instrumentalizó la inversión a través de una póliza unit linked cuyos activos subyacentes continuaban siendo las mismas participaciones en las entidades de inversión colectiva. Las diferencias de valoración de los activos subyacentes dieron lugar a que, en los ejercicios 2008 y 2009, **LM AB** tuviera resultados negativos (prácticamente imputables, en su totalidad, a la inversión financiera). Por su parte la matriz de **LM AB**, la entidad **QR SLU** experimentó un deterioro en el valor de su participación en la citada entidad sueca, que originó la correspondiente dotación contable del deterioro, y su correspondiente imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias; así, en la Base Imponible de **QR SLU** se incluyó dicho deterioro (originado casi exclusivamente por la diferencia de valoración de las participaciones en los fondos referidos) y, al tributar en régimen de consolidación fiscal, dicho deterioro se trasladó a la base imponible consolidada del **GRUPO XZ**.

En virtud de lo expuesto, la Inspección, sin entrar a cuestionar la realidad económica ni de las transmisiones intragrupo mercantil ni de la instrumentalización de la inversión a través de la póliza de seguro Unit Linked, concluyó que no había habido (salvo las desinversiones realizadas fuera del grupo mercantil) realmente una materialización de los resultados de la inversión en los fondos, puesto que el poder de decisión y de disposición de la inversión siempre ha sido ostentada, y mantenida, por el Grupo **XZ**. En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 del TRLIS, entendía que no procedía la imputación de rentas negativas que pudieran resultar de las participaciones, lo que implicaba que las rentas negativas derivadas de la valoración del valor de los fondos (y de sus participaciones) no podían determinar la admisión, a efectos fiscales, de un deterioro de la participación en **LM AB** registrado o reconocido por **QR SLU** (y que afectaría, consecuentemente, a la tributación consolidada del Grupo **XZ** conforme a lo dispuesto en el artículo 12.3 del TRLIS).

En contra de la regularización practicada por la Inspección, la recurrente vuelve a incidir en las mismas cuestiones genéricas que ya expuso ante el TEAR en primera instancia, en síntesis, entiende que la regularización se basa en una serie de presunciones analizando las pruebas de unos u otros niveles en función de lo que sea oportuno para la Inspección.

Este TEAC coincide en lo expuesto por el TEAR de Madrid, en el sentido en que la Inspección no ha arrojado dudas acerca de la realización de inversiones en determinadas jurisdicciones ni ha obviado o desatendido estructuras inversoras y societarias válidas, como alega la entidad, sino que, conforme a la aplicación de las normas previas en el TRLIS citadas, ha concluido que las rentas resultantes de esas participaciones debían integrarse, o no, en la base del IS conforme lo dispuesto en función del concreto instrumento de inversión escogido y de la residencia del mismo (paraísos fiscales en determinados casos), teniendo en cuenta las normas vigentes aplicables al respecto. Por tanto, este TEAC considera que la Inspección ha realizado una comprobación de la situación de la entidad, en virtud de los hechos que constan acreditados y de las pruebas presentadas sin que quepa admitir que los ajustes practicados se han basado en meras presunciones.

Noveno.

En segundo lugar, la Inspección ha regularizado **las rentas procedentes de la entidad JK AB**, por la aplicación de la transparencia fiscal internacional regulada en el artículo 107 del TRLIS.

Según consta en el expediente, esta entidad **JK AB** se constituyó en **PAIS_1** (...), constituyendo su objeto social la tenencia y gestión de activos financieros. La entidad es propietaria del 100% de las acciones de la entidad residente el **PAIS_2 PPQ. QR SLU** es socio único de **JK AB**.

En el ejercicio 2010, **QR SLU** contabilizó como ingresos, dentro del resultado contable, unos dividendos percibidos de **JK BV** por importe de 1.500.000,00 euros y consignó en su declaración modelo 200 una deducción por doble imposición internacional (artículo 32 TRLIS) de 450.000,00 euros. En el ejercicio 2011, contabilizó, igualmente, como ingresos, los dividendos percibidos de la entidad sueca por importe 1.450.000,00 euros y consignó una deducción por doble imposición internacional de 435.000,00 euros (art. 32 TRLIS). Y, en el ejercicio 2012 contabilizó como ingresos los dividendos percibidos de la entidad sueca por importe de 4.490.567,52 euros, si bien

dichos ingresos fueron ajustados negativamente en la base imponible por importe de 4.490.567,62 euros por aplicación de la exención de rentas internacionales prevista en el artículo 21 del TRLIS. Los dividendos percibidos durante el periodo comprobado ascienden, en definitiva, a un total de 7.440.567,52 euros.

Por su parte, los rendimientos positivos obtenidos (beneficios) por **JK BV** durante los periodos señalados ascendieron a 6.507.157 euros (2.285.170 euros, en 2010; 2.672.916 euros en 2011 y 1.549.071 euros en 2012).

Pues bien, respecto de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, el apartado 1 del artículo 107 del TRLIS dispone:

"1. Los sujetos pasivos incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2 y se cumplieren las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 de esta ley tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes en territorio español se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel."

Por su parte, el apartado 8 del citado artículo señala:

"No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta".

Es decir, en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, deben integrarse en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes cuando la participación en esa no residente sea igual o superior al 50% (en nuestro caso, la entidad afectada era propietaria del 100%) y siempre que el importe satisfecho por la entidad no residente, por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS, sea inferior al 75% de lo que le hubiera correspondido pagar conforme al mismo si fuese residente en España (en nuestro caso, no consta que se haya satisfecho importe alguno). Y sin que deban integrarse los dividendos recibidos correspondientes a la renta positiva incluida en la base imponible.

No obstante lo anterior, en este caso, la entidad no ha integrado en su base imponible individual los rendimientos positivos obtenidos por la entidad **JK BV**. En concreto, por considerar que lo dispuesto en el citado artículo no resultaba de aplicación en virtud de lo dispuesto en el apartado 15 del citado artículo 107 del TRLIS:

"Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales."

Por tanto, toda la cuestión, en realidad, se centra en determinar si la constitución de **JK BV** respondió a motivos económicos válidos y que realizaba actividades empresariales. La Inspección, y el TEAR en primera instancia, concluyeron, al respecto, que no había quedado acreditado, por la entidad, que la operativa de aquella **JK BV** respondiera a motivos económicos y que realizase actividades empresariales, debiendo, en consecuencia, cumplirse con lo dispuesto en el apartado 1 y 8 del artículo 107 del TRLIS.

Por el contrario, la recurrente, y lo reitera ante este TEAC, viene defendiendo que el régimen de transparencia fiscal internacional no resulta aplicable a sociedades constituidas en la Unión Europea y que lo que ha hecho la Inspección ha sido asumir que las inversiones en **JK AB** se realizaron sin motivos económicos válidos sin valorar la prueba y sin más explicación.

No obstante, como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, resultó probado que la entidad **JK** tenía como única fuente de ingresos los dividendos obtenidos por su participación del 100% en la entidad residente en **PAIS_2 PPQ**, que, a su vez, tiene como única fuente de ingresos los derivados de sus participaciones en los fondos de inversión Además, en las citadas actuaciones, la Inspección puso de manifiesto que, según constaba en las cuentas anuales, la entidad **JK** no disponía de inmovilizado material, puesto

que su único activo estaba constituido por la activación de determinados costes y por inversiones financieras. Y, de acuerdo con los datos que figuran en la memoria durante los ejercicios 2010 a 2012, la entidad no había tenido empleado laborales.

Pues bien, este TEAC, en virtud de lo expuesto, y teniendo en cuenta que la carga de la prueba, conforme a lo dispuesto en el art. 105 de la LGT, recae sobre la entidad recurrente, coincide con la Inspección y el TEAR en que no se ha demostrado en el curso de las actuaciones inspectoras que la misma desarrolle ningún tipo de actividad empresarial, ni que tenga medios materiales y personales dirigidos a gestionar sus participaciones en la (único activo del que dispone). Tampoco se demuestra que esta ... obtuviera rentas como resultado de una actividad empresarial. Además, la entidad sigue sin aportar prueba alguna que permita sustentar sus pretensiones en la presente vía económico-administrativa, a pesar de haber tenido la oportunidad de hacerlo tanto ante el TEAR, en primera instancia, como ante este TEAC.

A lo anterior cabe añadir el hecho de que **QR** tiene inversiones directas (sin entidades interpuestas como en el presente caso) en fondos domiciliados en paraísos fiscales a los que nos referiremos posteriormente.

En definitiva, procede confirmar los ajustes practicados por la Inspección por este motivo. Además, se han eliminado, de esta forma, las deducciones por doble imposición internacional consignadas puesto que no se han satisfecho en el extranjero gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al IS por las rentas integradas en la base imponible ni por la distribución de dividendos. En este punto añade además la Inspección que incluso aunque no hubiera sido aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional (que, como decimos, conforme a lo expuesto sí resultaba aplicable puesto que no se demuestra el motivo económico válido) el resultado habría sido el mismo puesto que al realizarse las inversiones a través de Instituciones colectivas operaría lo dispuesto en el artículo 58.2.b) del TRLIS.

Décimo.

Por último se realizan otras **correcciones al resultado contable procedentes de fondos GH**. La Inspección parte del ya mencionado artículo 60 TRLIS entendiendo que había quedado acreditado que **QR** invirtió en determinados fondos situados en (**PARAISO_FISCAL_1**), entre los que se encuentra **GH**.

Así resulta de aplicación la regla especial, ya señalada, prevista en el citado artículo 60 del TRLIS por la cual solo se integran en la base imponible las rentas positivas puestas de manifiesto por la diferencia entre el valor liquidativo de la participación al cierre del periodo impositivo y su valor de adquisición.

En definitiva, de todo lo expuesto hasta aquí, este TEAC debe compartir en su integridad la conclusión alcanzada por el TEAR en primera instancia, en la medida en que, en contra de lo aducido por el obligado, la Inspección no reduce su análisis a determinar si las estructuras a través de las cuales se realizan las inversiones en determinadas jurisdicciones son reales o si las estructuras inversoras y societarias son totalmente válidas, sino que en función del instrumento y residencia a través del cual se procede a la inversión se aplica la normativa prevista en el TRLIS para integrar o no en la base imponible determinadas rentas y para aplicar o no determinadas deducciones. Este análisis no se basa en meras presunciones y la parte reclamante no ha aportado prueba concreta en contra de lo expuesto y concluido por la Administración, por lo que no cabe sino confirmar el ajuste practicado.

Procede, por tanto, desestimar lo alegado por la entidad y confirmar los ajustes practicados por la Inspección en sede de la entidad dependiente **QR SLU**.

Décimo primero.

A continuación, analizaremos la procedencia de los ajustes practicados por la Inspección en sede de la entidad dominante del grupo, aquí recurrente, la entidad XZ SA.

En primer lugar, alega la entidad la **improcedencia de la eliminación del ajuste negativo practicado en 2008 en relación al deterioro de las acciones de CCD**. En concreto, defiende la entidad que se está regularizando el IS de los ejercicios 2011 y 2012 en base a una operación realizada en 2002, rechazándose lo que no fue más que la reversión, en 2008, de un ajuste positivo que se practicó en origen.

Pues bien, en este punto cabe remitirnos a lo expuesto en el Fundamento de Derecho CUARTO en el que ya se ha justificado la posibilidad que tiene la Administración de modificar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores siempre y cuando se inicie la comprobación en el plazo máximo de 10 años previsto por la norma. Así, no se está regularizando, como expone la entidad, una operación realizada en 2002 sino que la Inspección ha concluido que el ajuste practicado en ese año 2002 fue erróneo y, en la medida en la que aquel tuvo un reflejo en el ejercicio 2008, generando en ese ejercicio una base imponible negativa, la Administración tiene facultad para comprobar la realidad y corrección del ajuste y, con ello, de esa BIN.

El ajuste propuesto parte de que se realizaron por la sociedad una serie de operaciones de venta y recompra de acciones de **CCD** en 2002 que llevan a que contablemente las 38.996.637 acciones que formaban parte de su patrimonio a 28/12/2002, se revalorizaron en 84.845.368,27 euros (42.869.056,65 euros correspondiente a la venta-recompra de 17/12/2002 + 41.975.109,59 euros correspondiente a la venta-recompra de 28/12/2002 + 1.202,03

euros correspondiente a la comisión de compra de las acciones el 28/12/2002). En dicho ejercicio se dotó una provisión como consecuencia de la revalorización de las acciones de **CCD**, por lo que contablemente no se reflejó en la cuenta de pérdidas y ganancias ningún resultado derivado de la operación de venta-recompra de las mencionadas acciones, en la medida en la que el beneficio obtenido fue compensado con la provisión dotada por importe equivalente.

Aclara la Administración que: "*Es decir, contablemente el coste unitario de las acciones de **CCD** a 31/12/2002 coincidía con el coste unitario que figuraba en la contabilidad a 31/12/2001, y ello a pesar de las operaciones de venta/recompra efectuadas los días 17 y 28 de diciembre de 2002. Sin embargo fiscalmente, de acuerdo con los datos que se extraen de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (Modelo 200, declaración individual) el coste de adquisición de las acciones de **CCD** pretendía ser de 117.288.306,54 euros al no haber tenido la dotación a la provisión eficacia fiscal, lo que determinaba un coste fiscal unitario de 3,0077 euros/acción*". Sin embargo en la Memoria no se otorga el carácter de diferencia temporal a la no deducibilidad de esta provisión sino que se considera una diferencia permanente.

Durante los ejercicios 2003 a 2006 se adquirieron más acciones de **CCD**, y en 2008 se procedió a la venta. En ese momento, fiscalmente, como la provisión por depreciación había sido ajustada positivamente en 2002, la entidad procedió a revertirla, negando efecto fiscal a dicha reversión.

Pues bien, como señala la Inspección en el acuerdo de liquidación y el TEAR en la resolución impugnada, el artículo 15.1 del TRLIS señala sobre esta cuestión lo siguiente:

"Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliquen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados."

En virtud de lo anterior, la Inspección considera que las operaciones expuestas constituyeron una mera revalorización contable de las acciones poseídas y que, contablemente, la dotación de dicha provisión no estaba justificada, en la medida en la que el precio de cotización de las acciones de **CCD** era muy superior a su precio de adquisición, realizándose con el único fin de contrarrestar la revalorización contable efectuada. Es decir, entiende que se trató de una revalorización voluntaria no amparada en ninguna norma legal o reglamentaria que no se debería haber integrado en el resultado contable por lo que no sería necesario realizar ningún ajuste al respecto, ni positivo en el origen ni negativo en el final (al reconocer la reversión). Así el ajuste practicado en 2002 era improcedente y no resulta posible su reversión.

Por tanto, de lo expuesto resulta que la Inspección no está modificando ni regularizando el ejercicio 2002, pero al tener por erróneo el ajuste extracontable practicado por la entidad en ese ejercicio, entiende procedente rechazar el efecto de su reversión, procediendo, en consecuencia, la disminución de la base imponible negativa que se generó en 2008, en parte gracias a ese ajuste negativo que no cabía efectuar en el mencionado ejercicio. Y en cuanto a la pregunta que lanza en sus alegaciones, nos remitimos a lo expuesto por la propia Inspección y citado por el TEAR:

"Se pregunta el contribuyente en su escrito de alegaciones: ¿Se puede concluir que si en las Cuentas Anuales el ajuste hubiera sido calificado como "diferencia temporal" la Inspección de los Tributos sí hubiera reconocido su reversión en el ejercicio 2008? La respuesta es claramente NO. En 2002 tanto la normativa contable como la contable aplicable (PGC 1990 y Ley 43/1995) no permitían las revalorizaciones contables ni fiscales. Por tanto, en la base imponible negativa de 2008 no procede el ajuste negativo de la reversión."

Décimo segundo.

Siguiendo con los ajustes en sede de la entidad dominante **XZ SA**, la siguiente cuestión que se plantea es la relativa a la **deducibilidad de la totalidad de los gastos de mantenimiento de la aeronave**, defendida por la recurrente, ya que, según señala en el escrito de alegaciones, las partes habían previsto la posibilidad de que el coste asumido podría exceder el pactado.

De conformidad con el artículo 10 del TRLIS la base imponible del IS 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, como viene señalando de forma reiterada este TEAC:

1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas (artículo 19.3 del TRLIS).

Artículo 19.3 del TRLIS: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente."

2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además el gasto debe corresponderse con una operación efectivamente realizada (artículo 106.3 del TRLIS; RD 1496/2003; TEAC 19-01-01; DGT CV 16-11-2006).

Al respecto, la tesis que debe imponerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades es aquélla que permite la libertad de prueba a la hora de justificar el gasto. En el bien entendido de que la exigencia de factura tiene relevancia en lo que se refiere a la carga de la prueba, esto es, que en el caso de que el sujeto pasivo no aporte una factura completa, será él quien deba acreditar la deducibilidad del gasto por los medios de prueba que estime convenientes debiendo por otra parte tenerse en cuenta que, aún aportándose dicha factura, la Inspección de los Tributos, en uso de sus facultades, puede verificar el resto de los requisitos exigidos en cuanto a la admisión o no de su deducibilidad.

3. Imputación según criterio de devengo (artículo 19.1 del TRLIS), con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS para el caso de gastos/ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.

Artículo 19.1 del TRLIS "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

4. Correlación con los ingresos de la sociedad, en contraposición al concepto de liberalidad reflejado en el artículo 14.1.e). Dicho artículo establece que no tendrán la consideración de gastos deducibles "los donativos y las liberalidades", señalando a continuación "No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con 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".

Los importes considerados por los contribuyentes como gasto, para que sean fiscalmente deducibles y no constituyan donativos o liberalidades, deben de estar correlacionados con los ingresos. **Es decir, un gasto será deducible siempre que se encuentre correlacionado con los ingresos.**

La exigencia de que el gasto esté correlacionado con los ingresos para poder ser deducible, ha sido recogida por este TEAC en diversas resoluciones (entre otras: Resolución de 10 de octubre de 2007, RG 820/06; Resolución de 30 de abril de 2008, RG 2417/06 y RG 403/07. Resolución de 18 de diciembre de 2008 RG 3149/07, RG 4652/08 y RG 4653/08) y por la Audiencia Nacional en diversas sentencias (entre otras: Sentencia de 2 de julio de 2007, recurso nº 200/06; Sentencia de 4 de diciembre de 2007, recurso nº 516/04; Sentencia de 11 de febrero de 2008, recurso nº 93/06; Sentencia de 2 de febrero de 2009, recurso nº 902/06; Sentencia de 12 de febrero de 2009, recurso nº 553/05; Sentencia de 4 de febrero de 2010, recurso nº 486/06; Sentencia de 31 de marzo de 2010, recurso nº 27/07). Esta última Sentencia recoge lo siguiente:

"Cuarto.

(...) A tenor de lo establecido en el 14 LIS (...) Quedan fuera, por tanto, de la excepción a la nota de la "liberalidad", aquellos gastos que no discurren en el seno de las "relaciones públicas con clientes o proveedores o con el personal de la empresa en virtud de los usos y costumbres", lo que remite, en última instancia, a la necesidad de que quien pretende la deducción acredite la finalidad específica de cada uno de tales desembolsos, tanto en lo que se refiere a la naturaleza subjetiva de "clientes y proveedores"- o bien trabajadores- de los destinatarios del gasto, como en la índole objetiva de la relación que da lugar a su realización.

(...) afirmaciones carentes del menor intento de prueba, ni en el curso de la inspección, ni en la vía revisora, ni en este proceso, que habría de versar sobre esa supuesta relación de causalidad con los ingresos propios de la entidad, lo que comporta que deba confirmarse la conclusión alcanzada por la Administración respecto de dichos gastos".

También el Tribunal Supremo ha señalado al respecto en sentencia de 3 de diciembre de 2012, recurso de casación núm. 185/2011, lo siguiente:

"(...) es evidente que la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de la realidad o efectividad del mismo, como también lo es que, no siendo fiscalmente deducibles los donativos o liberalidades, no serán gastos fiscales lo que no guarden correlación, por su necesidad, con los ingresos.

(...)

Para justificar los gastos cuya deducción fiscal se pretenda se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos, como exigía la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando las facturas cuestionadas en las actuaciones de comprobación e investigación no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (RJ 2007, 867) (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 (RJ 2010, 797) y 3238/05 (RJ 2010, 798), FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 1698) (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 2309) (casación 4545/04, FJ 11º)]."

5. Principio de efectividad del gasto. Ello supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada. La prueba y justificación de dicha realidad recae por expresa disposición del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la deducción de los gastos está condicionada a la efectiva realidad de los mismos, si el sujeto pasivo no prueba esta circunstancia, no puede ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba.

Artículo 105.1 de la LGT: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

6. Necesidad del gasto. A este respecto resulta necesario aclarar que la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto pero sí que se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos tal y como recoge la Consulta de la DGT de 11-05-2004 (cuyo criterio comparte este TEAC), cuando dispone que:

"...aquellos gastos 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."

Por otro lado, respecto de la carga de la prueba, la normativa básica en esta materia se encuentra regulado en el en el ya referido artículo 105.1 de la LGT Por su parte, el artículo 1214 del C. Civil establece: *"Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone"*.

Son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30-09-1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, gastos deducibles etc.

Además, 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 mayor sencillez la demostración de los hechos controvertidos. Esta doctrina sobre la proximidad al objeto de la prueba es la que recoge el artículo 217 de la Ley 1/200, de Enjuiciamiento Civil al establecerse que, *"para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio"*.

Décimo tercero.

Pues bien, centrándonos en este caso, según resulta del expediente, la entidad había suscrito un contrato de subarriendo de nave a favor de **GGH SA** a través de contrato firmado el 04/07/2001. En dicho contrato se especifica que **GGH SA** era una empresa de navegación aérea debidamente inscrita y autorizada por la Dirección General de Aviación Civil, con la correspondiente licencia de explotación para operar y mantener aeronaves en transporte pública no regular o autotaxi.

En el Anexo del citado contrato ("*Anexo contr. Gestaic y venta Avi3n, dilig.7*") se cuantifica el gasto asumible por la entidad recurrente en un importe de 150.000 euros revisables en funci3n del IPC. Bien es cierto que la cl3usula prev3 la posibilidad de que dicho coste se incremente, pero estableciendo un procedimiento de "*verificaciones econ3micas que se produzcan*" y efectuando "*una valoraci3n ponderada de todos los costes reales derivados del cumplimiento del presente contrato*".

En el curso de las actuaciones inspectoras, se comprueba por la Inspecci3n que los gastos totales de mantenimiento fueron superiores a los 150.000 pactados en el contrato. Habi3ndose requerido por la Inspecci3n, en el curso de las actuaciones de comprobaci3n, una justificaci3n de la naturaleza de tales gastos, la recurrente exclusivamente aporta facturas que contienen una menci3n gen3rica del concepto facturado. Adem3s, en diligencia de 21/04/2016 la entidad manifest3 que "*no dispone de documentaci3n adicional distinta de la aportada en esa diligencia que complete las citadas facturas*".

Consta, adem3s, probado, en las actuaciones de comprobaci3n, que **XZ SA** 3nicamente utiliz3, en el 2011 el avi3n para desplazamiento propio en el trayecto .../.../... a que se refiere la factura GV110400 de 15/07/2011 y que en el ejercicio 2012, **XZ SA** no utiliz3 el avi3n para desplazamientos propios.

De lo expuesto, este TEAC concluye que no se ha aportado documentaci3n alguna por parte de la entidad que justifique la necesidad de incurrir en dichos gastos adicionales, a los estipulados en el contrato suscrito, o de satisfacer importes por encima de lo pactado, siendo las 3nicas pruebas aportadas guante el procedimiento las facturas de los mencionados gastos, con una descripci3n gen3rica.

As3, teniendo en cuenta que la carga de l aprueba corresponde a la parte recurrente y que no ha demostrado la necesidad de los gastos ni la correlaci3n con los ingresos y gastos de la actividad, procede desestimar lo alegado por la entidad y confirmar el ajuste practicado por la Inspecci3n y confirmado por el TEAR.

D3cimo cuarto.

Adem3s, la entidad considera incoherente la postura administrativa con la que mantuvo, en su momento, para el Impuesto sobre Matriculaci3n, y que fue refrendada por la Audiencia Nacional en sentencia de 26/05/2008, por lo que esta **actuando en contra de sus propios actos**.

En relaci3n con la posible vulneraci3n de los principios de actos propios y de confianza leg3tima, este TEAC ha establecido en la resoluci3n de 17-11-2015 R.G. 00-05071-2012 DYCTEA lo siguiente, a los efectos que aqu3 interesan:

"Por otra parte, se presentan en este caso todos los elementos que permiten la aplicaci3n de la doctrina de los actos propios en el 3mbito tributario, recogida en m3ltiples ocasiones por los Tribunales. Esta requiere de dos condiciones simult3neas para su aplicaci3n (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la t3cita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.

- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administraci3n al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante

En cuanto al principio de confianza leg3tima en el 3mbito comunitario, son especialmente relevantes las sentencias del Tribunal de Justicia de la Uni3n Europea (TJUE, en adelante) de 16 de mayo de 1979 (caso 84/78); de 5 de mayo de 1981 (caso 112/80); y 21 de septiembre de 1983, (casos 205 a 215/82), cuya doctrina es reproducida por sentencia de 25 de febrero de 2010, del Tribunal Supremo, en cuyo fundamento s3ptimo se mencionan:

"Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Uni3n Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo 1979, As 84/78; 5 de mayo de 1981, As 112/80, 21 de septiembre de 1983, As. acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84), admite la vulneraci3n de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administraci3n comunitaria que pueda haber generado la confianza.

En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la l3nea de conducta adoptada anteriormente por la Administraci3n comunitaria.

Y, en tercer lugar, es necesario que el inter3s comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza leg3tima del interesado. Este 3ltimo requisito concurre cuando la ponderaci3n de los

intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable."

En definitiva, debe mediar un acto de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables."

Por otro lado, la resolución de este TEAC de 21 de julio de 2020, RG 00-05482-2019, señala, en el fundamento de derecho quinto:

"El principio que está presente en la Sentencia transcrita parcialmente es el venire contra factum proprium non valet, concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima. Una misma y única realidad no puede dar lugar, o no debería dar lugar, a respuestas contradictorias.

... el que en comprobaciones anteriores la inspección no cuestionara la tributación de los derechos de imagen en sede de la sociedad no puede ser impedimento de forma definitiva para que en otro momento posterior, a la vista de las circunstancias puestas de manifiesto en estas nuevas actuaciones, pueda plantearse si la forma de operar de la persona física con la sociedad, creada para el cobro de los derechos, se ajusta a derecho. Anular esta nueva regularización en base a la vinculación de los actos propios supondría que el no haber hecho tributar correctamente aquella renta en actuaciones anteriores cerraría definitivamente la posibilidad de hacerlas tributar conforme a derecho en cualquier ejercicio posterior, lo que no es el objeto de la doctrina alegada."

De acuerdo con lo expuesto, la vulneración del principio de actos propios y de confianza legítima requiere una previa actuación desarrollada en plenitud por parte de la Administración que suponga una inequívoca manifestación de voluntad acerca de la aplicación de una determinada norma, así como que en la situación actual se ponga de manifiesto la permanencia en iguales términos de todos los factores que afectan a la aplicación de un tributo. Por otro lado, tampoco puede considerarse como acto propio cada actuación o procedimiento administrativo en la que no se haya corregido cualquier operación económica susceptible de ser liquidada, ya que ello sería tanto como entender vetada toda regularización a practicar en un futuro si no se realizó en el pasado.

A la luz de esta doctrina tenemos que preguntarnos si en el caso examinado concurren los mencionados requisitos para la aplicación de la teoría de los actos propios. En concreto, nos encontramos con un procedimiento respecto a un impuesto totalmente diferente y donde no se analizó, de ninguna manera, la deducibilidad en el IS de los gastos de la que ahora se duda. En concreto la Administración y el TEAR de Madrid ya analizaron esta cuestión en las alegaciones presentadas por el obligado respondiendo que:

"En cuanto a la Sentencia aducida por el contribuyente en sus alegaciones, esa sentencia se refería al Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transportes, pero en el caso que nos ocupa hablamos de la deducibilidad de los gastos fiscales del Impuesto sobre Sociedades. La Audiencia Nacional no analiza en ningún momento los gastos que pretende deducirse la sociedad XZ, mucho menos va a considerar, como pretende el contribuyente, que debe soportar todos los gastos vinculados al mantenimiento, conservación y utilización de la aeronave. El contribuyente confunde los "gastos" con los "gastos necesarios" y es que no ha quedado acreditado la afectación de los gastos a la actividad empresarial. Sólo se ha justificado la obligatoriedad de parte de los gastos (105.000 en 2011 y 74.897,62 en 2012) de acuerdo con las cláusulas del contrato de subarrendamiento. Por tanto, la Audiencia Nacional en la sentencia alegada no ha entrado en ningún momento a analizar la deducibilidad de los gastos fiscales."

Lo expuesto lleva a este TEAC a concluir que no se aprecia vulneración de la doctrina de actos propios, en la medida en que no existe una manifestación expresa previa por parte de la Inspección respecto de la cuestión aquí controvertida.

Finalmente aduce que en todo caso, y en base al principio de íntegra regularización, si se rechaza la deducibilidad de los gastos, las cuotas de IVA correspondientes habrían sido indebidamente repercutidas y le corresponde su devolución puesto que sino existiría un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. Cabe destacar que la Administración no ha afirmado en ningún momento que se trate de cuotas de IVA indebidamente repercutidas, sino que se trata de gastos no deducibles, por no cumplir los requisitos exigidos para ello, cuestiones completamente diferentes. Por ello, se desestiman las alegaciones de la parte reclamante.

Décimo quinto.

Como última cuestión solicita que **las cuotas de IVA que deriven de gastos considerados no deducibles se consideren un gasto fiscalmente deducible a efectos del IS.**

Pues bien, sobre esta cuestión ya se ha pronunciado en diversas resoluciones este TEAC, existiendo, por ello, dictrina vinculante que procede reiterar y asumir. En concreto, en resolución de 03/10/2013 (RG 6195/2011) dictada en unificación de criterio, sentamos la doctrina, como bien señala el TEAR de Madrid en la resolución impugnada, de que no son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las cuotas de IVA soportado regularizadas como no deducibles en virtud de liquidación practicada por los órganos de aplicación de los tributos, en tanto no se subsane el error contable en los términos previstos en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, contabilizando el correspondiente gasto en una cuenta de reservas en el ejercicio en el que sea firme la liquidación por IVA; gasto éste cuya deducibilidad estará en todo caso condicionada a que su registro contable, al realizarse en un ejercicio posterior al de su devengo, no determine una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal generales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Señalamos en el Fundamento de Derecho CUARTO de la citada resolución lo siguiente:

"CUARTO: *En el presente caso nos encontramos ante una regularización por IVA ejercicio 2005, que consiste en la minoración de las cuotas de IVA soportado deducible como consecuencia de la incorrecta aplicación de la regla de prorata. Con fundamento en dicha regularización, la entidad solicitó que la parte no deducible de dichas cuotas sea admitida como gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2005, pero sin contabilizar previamente el mayor gasto que ello supone, pretensión ésta que fue estimada por el TEAR.*

Respecto de esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en anterior Resolución RG nº 470/2007 de 18 de diciembre de 2008, también dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la que se manifestaba:

"...Tal pretensión se opone frontalmente con lo dispuesto en el artículo 19.3 de la LIS que establece como requisito de deducibilidad de un importe como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades el principio de inscripción contable del mismo en la cuenta de pérdidas y ganancias (o excepcionalmente en una cuenta de reservas) en los términos siguientes: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

En el presente caso, reconociendo el interesado la no deducibilidad en IVA de las cuotas de IVA soportado objeto de controversia, lo que se ha producido es un error contable por su parte (así se califica por el sujeto pasivo, el TEAR y el Director IFT), error del que se apercibe cuando la Inspección le pone de manifiesto la no deducibilidad en IVA de las cuotas soportadas objeto de controversia y, acerca de los errores contables, tiene dicho el ICAC (Consulta 1-BOICAC núm. 34, 07-1998) lo siguiente:

"Sobre la corrección de errores contables procedentes de ejercicios anteriores.

Respuesta:

Las cuentas anuales deben reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. Por ello, en la medida que se detecten errores en la contabilidad, se deben investigar las causas que han originado dichos errores y proceder al ajuste de las partidas implicadas.

En todo caso, será de aplicación la norma de valoración 21.ª «Cambios en criterios contables y estimaciones», contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, en el sentido de considerar que el efecto que ocasiona el error se produce al inicio del ejercicio en que se pone de manifiesto; el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos que sean consecuencia del citado error se incluirá como un resultado extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En la memoria de las cuentas anuales la empresa deberá incluir cualquier información significativa sobre los errores que se hayan podido producir; en concreto se especificarán las causas que los motivaron".

El referido criterio del ICAC ha sido compartido por este Tribunal y así en su resolución de 02-02-2007 (RG 4000/04) se indicaba al respecto que:

"Efectivamente, las modificaciones a la contabilidad derivados de errores o inexactitudes en la misma pueden ser subsanadas en el propio ejercicio a través de una reformulación de las cuentas anuales, o mediante asientos realizados en ejercicios posteriores utilizando las cuentas específicas que el plan contable habilita al efecto

(Ctas 679 "Gastos y Perdidas de ejercicios anteriores" y 779 "Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores"). El primer sistema es aplicable en aquellos supuestos en que las cuentas formuladas por el Órgano de Administración no son aprobadas por la Junta General de accionistas, o son puestas en entredicho por la impugnación de una parte de ellos (Art 115 LSA), o bien cuando se inicie un procedimiento judicial (art 119 LSA). En todos estos casos, al no haber sido aprobadas por los socios, o por estar pendientes de un procedimiento contradictorio, las cuentas del ejercicio no son definitivas y las posibles modificaciones que puedan resultar serán directamente imputadas a efectos contables, (y por ende fiscales) al propio ejercicio de donde proceden los hechos, debiendo ser reelaboradas, y previa definitiva aprobación por la Junta, depositadas en el Registro mercantil. Una vez aprobadas las cuentas por la Junta y transcurridos los plazos de impugnación previstos en el art 116 de la LSA, cualquier controversia o modificación posterior que pudiera surgir por hechos con origen en ese ejercicio, deberá ser contabilizado en el ejercicio en curso correspondiente, a través de las mencionadas cuentas de reflejo extraanual previstas al efecto en el Plan Contable (ctas. 679 y 779)".

Aplicado lo anterior a la cuestión controvertida debe concluirse que sólo cuando el contribuyente refleje los importes objeto de controversia como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe en cuestión cumplirá el requisito de deducibilidad establecido en el anteriormente transcrito párrafo primero del artículo 19.3 LIS..."

Esta doctrina ha sido confirmada por el Tribunal Supremo. Así en su sentencia de 15-10-2020 (rec. nº. 1562/2019) deja claro que el gasto derivado del IVA soportado no deducible (en este caso amortización aplicando porcentaje sobre el precio de adquisición del elemento a amortizar que incluirá el importe del IVA soportado no deducible en la adquisición por aplicación de la prorrata) no es fiscalmente deducible si no ha pasado contablemente por PyG.:

<<Ahora bien, entre los principios a los que están sometidas las amortizaciones, está el principio de inscripción contable, en virtud del cual para que un gasto sea deducible fiscalmente tiene que estar previamente contabilizado. Por tanto, tratándose de amortizaciones, si en la contabilidad no figura dotación alguna al respecto, no podrá deducirse nada en ese concepto, excepto que se trate -que no es el caso esta vez- de los gastos correspondientes a la amortización libre o acelerada, que, pese a que no estén registrados en la contabilidad, sí serían fiscalmente deducibles.>>

Procede, por tanto, desestimar lo alegado al respecto por la entidad recurrente y confirmar la totalidad de los ajustes practicados por la Inspección a las entidades dominante (**XZ SA**) y dependientes (**TW** y **QR SLU**) del grupo fiscal.

Décimo sexto.

Por último, respecto del acuerdo sancionador - en concreto, respecto de la sanción que no fue anulada por el TEAR de Madrid, impuesta por el ajuste relativo a la aplicación indebida de la reducción del 99% a la renta por parte de la entidad dependiente **TW SASCR** - la recurrente se remite, de nuevo, a las alegaciones formuladas en primera instancia de esta vía económico - administrativa. En definitiva, defiende la entidad que la concurrencia de culpabilidad en su conducta no se encuentra suficientemente motivado, puesto que ha realizado una interpretación razonable de la norma.

De acuerdo con el artículo 183.1 de la citada LGT:

"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley".

Esto es, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción tributaria, siendo necesario, para poder sancionar la conducta de un obligado tributario, que concurren en ella tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico administrativos ni los Tribunales de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y de 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

En primer lugar, respecto de la concurrencia del elemento objetivo, resulta acreditado por la Administración en el expediente sancionador y ha sido confirmada por este TEAC en la presente resolución, que la entidad dependiente **TW** aplicó indebidamente la reducción del 99% del gasto correspondiente a la comisión de éxito de la

venta de las participaciones de DDF, por importe de 2.857.113,70 euros, en el ejercicio 2011, acreditando partidas a compensar improcedentemente en la base del citado ejercicio.

La citada conducta encuentra su calificación en el artículo 195.1.1º de la LGT, en virtud del cual:

"Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros."

No obstante, como ya hemos comentado, para que la conducta del obligado tributario pueda ser calificada como constitutiva de infracción tributaria, además de concurrir el necesario elemento objetivo (que la conducta realizada esté tipificada como infractora en la Ley), debe concurrir el denominado "elemento subjetivo", esto es, la existencia de culpabilidad o intencionalidad en dicha conducta, es decir, el suficiente grado de intencionalidad del sujeto pasivo en la comisión de la infracción; esto es, en esencial, la cuestión objeto de controversia en este caso.

Décimo séptimo.

Respecto a la concurrencia o no del elemento subjetivo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo está totalmente consolidada, y respaldada por el Tribunal Constitucional, declarando que, en materia tributaria, resulta aplicable el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios que se recogen, de forma expresa, en el artículo 179 de la vigente Ley General Tributaria, Ley 58/2003:

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

Exigiéndose la concurrencia de, al menos, una conducta negligente, la intencionalidad y el grado o la intensidad en que ésta se produce en cada caso ha de ser tenida en cuenta como elemento determinante en la aplicación de las normas que conforman el Derecho Administrativo Sancionador, una de cuyas parcelas es, precisamente, el Derecho Tributario Sancionador, en cuyo ámbito nos estamos moviendo. En efecto, tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, por reflejo, la doctrina y jurisprudencia administrativas, han venido desechando de forma reiterada, la implantación de este principio de responsabilidad objetiva en el ámbito tributario. Así, el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 8 de julio de 1991, dejó sentado que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado". Pues bien, si los principios del Derecho Penal son aplicables al Administrativo Sancionador, la responsabilidad objetiva ha de ser rechazada. En otras palabras, sin dolo ni culpa no cabe infracción tributaria alguna.

En la misma línea se ha venido pronunciando reiteradamente el Tribunal Supremo, desechando la posibilidad de que la conducta del sujeto pasivo pueda ser constitutiva de infracción tributaria cuando no se aprecie el concurso de un actuar negligente

Este TEAC se ha referido, en numerosas resoluciones, al concepto de negligencia, entendiendo que su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, en este caso los intereses de la Hacienda Pública. Hemos señalado, reiteradamente además, que la negligencia no exige, como elemento determinante, un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo por la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

La cuestión, por tanto, es determinar si la entidad interesada puso, como alega, la diligencia necesaria en la confección de su declaración y, por tanto, si fue, o no, responsable de la infracción tributaria producida y que se le ha imputado.

A estos efectos, y como resumen de lo expuesto hasta ahora, conviene tener presente el criterio de este Tribunal Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva y presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto, en no pocas ocasiones hemos expuesto que sólo un error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que

el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Por lo que se refiere a la necesidad de motivación suficiente del elemento subjetivo, la más sólida jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confirmado que dicha prueba, que como bien alega la reclamante, corresponde a la Administración, y debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (STS de 20-12-2012, en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 210/2009). En los mismos términos, debemos citar la STS de la misma fecha (rec. cas. 4320/2011), en la que se determina que la Administración debe hacer:

"explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción"

En resumen, que no resulta suficiente que la Administración se limite a describir la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma constatando la existencia del mismo, sino que debe probar que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no pueda calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la ausencia de diligencia. Y para ello, tal y como establece la STS de 07-02-2013 (rec. cas. 5897/2010), debe justificar dicha ausencia de diligencia y cuidado necesario aportando *"el proceso lógico deductivo que le lleva a dicha conclusión"*.

A estos efectos, hemos de tener en cuenta que, a la hora de probar la motivación de una conducta, y más concretamente, si en ella concurrió o no un elemento intencional o, de no haberlo, si en ella se puso o no la diligencia debida, no se pueden aportar los mismos elementos probatorios que cuando se está en presencia de hechos directamente observables. Por ello, la prueba de la motivación debe realizarse dentro de la esfera de la denominada prueba indiciaria, plenamente admitida en nuestro Derecho; es decir, ha de resultar del conjunto de las circunstancias del caso concreto por aplicación de las reglas de la sana crítica.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, el Alto Tribunal dispone:

"En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración Tributaria no haya justificado la culpabilidad del XXX, S.A. y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria. A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado por la Oficina Nacional de Inspección de cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes"

En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia nacional de 22-02-2018 (rec.314/2016) hace una compilación de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo, en sentencias recientes: SSTS de 18 de julio de 2013 (RJ 2013, 6195), (RC 2424/2010 , FJ 4º), 1 de julio de 2013 (RJ 2013, 5663) (RC 713/2012 , FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4720) (RC 4065/2010 , FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RJ 2013, 2062) (RC 5897/2010, FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009, FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009, FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC 3437/2010, FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011, FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RJ 2012, 7602) (RC 4852/2009, FJ 3 º) y 28 de junio de 2012 (RJ 2012, 7573) (RC 904/2009, FJ 4º). Y la resume de la siguiente forma:

"La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico - Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20-12-2013 (rec. 1537/2010, FJ 4º) y de 10-12-2012 (rec. 563/2010, FJ 3º y rec. 4320/2011, FJ 4º). Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28-04-2014 (Rec. 1994/2012)."

Pues bien, en el presente caso, en el acuerdo sancionador, se recoge la siguiente motivación del elemento subjetivo (culpabilidad):

"En relación con la indebida aplicación del régimen de entidades de capital riesgo respecto a la reducción del 99% del gasto correspondiente a la comisión de éxito de la venta de las participaciones de **DDF** en el ejercicio 2011 por la entidad **TW SCR**, la Inspección entiende que de **la redacción del artículo 55 del TRLIS, es clara al respecto**: "Las entidades de capital-riesgo, reguladas en la Ley 25/2005 reguladora de las entidades de capital-riesgo y de sus sociedades gestoras, estarán exentas en el 99 por ciento de las rentas que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las empresas o entidades de capital-riesgo a que se refiere el artículo 2 de la citada Ley, en que participen, siempre que la transmisión se produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive". El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se refiere al concepto de renta en dos artículos consustanciales al propio Impuesto sobre Sociedades, a la hora de definir el hecho imponible y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, así el artículo 4 del TRLIS establece que "Constituirá el hecho imponible la obtención de renta...;" y el art. 10 señala que "La base imponible estará constituida por el importe de la renta...;" Por tanto, el concepto de renta está integrado por el sumatorio de las partidas positivas y las partidas negativas que forman parte del hecho imponible y se cuantifican en la base imponible.

La Dirección General de Tributos en contestación a la consulta vinculante **V1617/2010 de 15 de julio de 2010**, en relación al concepto de **renta exenta** a efectos del artículo 21.2 del TRLIS, señala que "...el cálculo de la base imponible de la entidad consultante partirá de su resultado contable, corregido mediante los correspondientes preceptos de la Ley... en cuanto a los costes de intermediación soportados por la entidad consultante, de acuerdo con lo establecido en la norma novena de registro y valoración de los instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad...; **los costes de la transacción, como son los gastos de intermediación, minoran el importe de la contraprestación de la transmisión, al objeto de determinar el resultado de esta transmisión...**;"

Así mismo, la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta vinculante **V1986-12 de 17 de octubre de 2012** al señalar, en relación a la determinación de la renta susceptible de acogerse a la exención parcial del 99% prevista en el artículo 55 TRLIS: " En lo que se refiere a las rentas obtenidas por el fondo de capital-riesgo por la transmisión de las participaciones de la sociedad A, puede indicarse lo siguiente:

El artículo 10.3 del TRLIS establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

En este sentido, el Código de Comercio establece en su artículo 34.2 que "en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica", expresándose del mismo modo el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte, marco conceptual de la contabilidad.

El Plan General de Contabilidad, en su primera parte, marco conceptual de la contabilidad, define en su apartado 4º a los ingresos como "incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios", señalando en su apartado 5º que "el reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto".

Adicionalmente, en su segunda parte, normas de registro y valoración, en su norma 14ª, relativa a los ingresos por ventas y prestación de servicios, establece que "los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, **será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.** (...);".

De la información facilitada en el escrito de consulta, parece que puede desprenderse que tanto la parte obtenida del nuevo inversor como la obtenida del socio mayoritario de la sociedad A constituyen la contraprestación por las participaciones de la sociedad A que el fondo de capitalriesgo transmite al nuevo inversor, por lo que ambas pueden considerarse rentas obtenidas en la transmisión de dichos valores, a los efectos del artículo 55 del TRLIS".

La Circular 11/2008, de 30 de diciembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada de las entidades de capital riesgo, establece en la Norma 8ª "Criterios de valoración y definiciones relacionadas" que:

"4. Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.-Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como los de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos"

"10. Costes de venta.-Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta"

En la Norma 17ª sobre "Criterios generales para la determinación de los resultados" se establece en relación con las comisiones devengadas por las entidades gestoras de la entidad de capital riesgo que: "5. En la determinación del gasto por comisiones de las entidades de capital-riesgo que hayan encomendado su gestión, administración y representación a una sociedad gestora, se atenderá a lo establecido en los folletos informativos y/o en los reglamentos de gestión o estatutos o cláusulas contractuales correspondientes, en cuanto su reconocimiento, en base al devengo, en la cuenta de pérdidas y ganancias. Entre estas comisiones se incluirán tanto las comisiones de inversión, como las comisiones de gestión fija y variable u otras"

Por otro lado, por lo que respecta a determinados gastos asociados a la venta de las participaciones de **DDF, XZ, SA** si ha integrado el importe de esos otros gastos, en la renta a la hora de aplicar la exención del 99%. La manera de proceder de la entidad **está fuera de toda lógica económica y contable**, sin que se pueda amparar en criterios contables el tratamiento dado al gasto de modo que únicamente opera la reducción del 99% sobre una parte de la renta generada por la venta de las acciones de **DDF**, dando lugar a una asimetría en el tratamiento de los ingresos y gastos, cuando la norma se refiere al concepto de renta, que en modo alguno puede considerarse justificado."

De lo expuesto, este TEAC aprecia la concurrencia de los elementos exigidos por la doctrina y la jurisprudencia en orden a apreciar la existencia del suficiente grado de culpabilidad en el sujeto pasivo considerado infractor. En concreto, la Inspección ha efectuado un proceso lógico deductivo sobre la conducta de la obligada; en concreto, ha especificado las conductas sancionadas indicando los hechos que fueron su causa y ha apreciado la existencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, se requiere para poder sancionar tales conductas típicas y explica el porqué de dicha apreciación. Pues, en este caso, la recurrente aplicó incorrectamente la reducción del 99% prevista para las sociedades de capital riesgo puesto que no se dedujo la comisión de éxito en el cálculo de la renta, sin que pueda ampararse tal conducta en una interpretación razonable de una norma que resulta clara y sobre la que no cabe apreciar laguna normativa que propicie dudas en su interpretación.

En definitiva, a juicio de este TEAC, lo recogido en el acuerdo sancionador permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que justifican la actuación administrativa, en este caso, considerando, como infracción tributaria, la conducta desarrollada por la entidad interesada.

A partir de lo anteriormente analizado, este TEAC debe desestimar la alegación presentada por la reclamante basada en la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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