

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091711

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 976/2023, de 2 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 856/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Provisiones. Insolvencias. Provisión por insolvencias de una entidad vinculada. Situación de insolvencia judicialmente declarada. Debe entenderse que es el Auto del Juzgado que declara el estado de concurso el que debe considerarse como de insolvencia judicialmente declarada, pues es en dicho auto en el que se valora judicialmente la insolvencia. Si bien es cierto que parece que el Legislador pudiera haber querido exigir un requisito adicional a la declaración de concurso para los supuestos de entidades vinculadas, sin embargo la exigencia de una insolvencia judicialmente declarada, no puede considerarse como un requisito adicional a la declaración del estado de concurso, pues es esta declaración de estado de concurso la que se produce como consecuencia de la apreciación por el Juez de una insolvencia provisional o definitiva, sin que exista en la Ley Concursal ninguna otra previsión o definición relativa a la insolvencia judicialmente declarada que la pueda vincular a otra resolución judicial. Por ello, no puede compartirse la interpretación que efectúa la Administración que pretende situar la insolvencia judicialmente declarada en la fase de liquidación, pues no es en esa fase en la que se produce la misma, sino en la de declaración del estado de concurso y precisamente la nueva Ley 27/2014 cuando requiere para las sociedades vinculadas que se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, es porque en la regulación anterior no estaba establecido dicho requisito. En consecuencia, procede estimar el recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación de la que trae causa, declarando el derecho de la recurrente a considerar como deducible el deterioro de 90.884,72 euros declarado en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 por considerar a la entidad declarada judicialmente en situación de concurso.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 12.
Ley 22/2003 (Concursal), arts. 2 y 9.

PONENTE:

Don José Alberto Gallego Laguna.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2021/0015578

Procedimiento Ordinario 856/2021

Demandante: MARFLET, S.A.

PROCURADOR D. PABLO DOMINGUEZ MAESTRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA
DE
MADRID
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA

RECURSO NÚM.: 856/2021
PROCURADOR D. PABLO DOMINGUEZ MAESTRO

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo
Dña. María Rosario Ornosá Fernández
Dña. María Antonia de la Peña Elías
Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a dos de noviembre de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 856-2021, interpuesto por la entidad MARFLET, S.A, representado por el Procurador D. PABLO DOMINGUEZ MAESTRO, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de enero de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 28-21548-2019, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2014, contra el acuerdo de liquidación, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Segundo.

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

Tercero.

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, señalándose para votación y fallo el día 31/10/2023, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de enero de 2021, en la que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa número 28-21548-2019, interpuesta contra la liquidación provisional de fecha 30/09/2019 dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Montalbán de la AEAT en Madrid en relación con el Impuesto sobre Sociedades relativo al ejercicio 2014, de la que resulta una discrepancia respecto de los deterioros por insolvencias de créditos, siendo la cuantía de la reclamación de 90884.72 euros, que coincide con la reducción de Créditos por Bases imponibles negativas declarados, realizada por la Oficina Gestora.

Segundo.

La entidad recurrente solicita en la demanda que se acuerde anular la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la Reclamación Económico-Administrativa con número de referencia 28-21548-2019, por el concepto tributario del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 y declarar como deducible el deterioro de 90.884,72 euros declarado en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 por considerar a la entidad XERESA GOLF SA declarada judicialmente en situación de concurso.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que durante el ejercicio 2014, la entidad RÚSTICAS SA tenía un derecho de crédito frente a la entidad XERESA GOLF SA. Posteriormente, con fecha 23 de octubre de 2014, la entidad RÚSTICAS SA cedía parte del citado derecho de crédito a esta compareciente; así, esta parte adquiriría un derecho de crédito por valor de 396.000,00 euros frente a la entidad XERESA GOLF SA. Al respecto, debido a la situación de concurso de acreedores judicialmente declarada en la que se encontraba la entidad XERESA GOLF SA, esta parte tuvo que deteriorar el derecho de crédito adquirido en un 50 por ciento, es decir, en 198.000,00 euros ($396.000,00 * 0,5 = 198.000,00$). A pesar del referido deterioro, con fecha 17 de diciembre de 2014, esta compareciente recibía por transferencia bancaria un pago de la entidad XERESA GOLF SA por importe de 214.230,57 euros. Consecuentemente, esta parte procedió a revertir el deterioro de 198.000,00 euros practicado. Tras el citado pago de la entidad XERESA GOLF SA y la mencionada reversión del deterioro, dicha entidad seguía debiendo a esta parte la cantidad de 181.769,43 euros ($396.000,00 - 214.230,57 = 181.769,43$). Siguiendo el mismo criterio adoptado para el deterioro revertido, esta parte procedió a deteriorar su derecho de crédito frente a la entidad XERESA GOLF SA en un 50 por ciento, es decir, en 90.884,72 euros ($181.769,43 * 0,5 = 90.884,72$); cuantía que esta parte consideró fiscalmente deducible en su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 y cuya deducibilidad es objeto de controversia motivando el presente procedimiento.

Invoca el 12.2 del TRLIS que establece como fecha a tener en cuenta para la calificación como deducible de estas pérdidas el momento de devengo del Impuesto. En el caso de la entidad, el período impositivo coincide con el año natural, por lo que el devengo del Impuesto sobre Sociedades tuvo lugar el 31 de diciembre de 2014. Cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011 (Rec. 2884/2010) y las de 27 de junio de 2016 (Rec. 2231/2015) y 5 diciembre de 2013, (Rec. 5084/2011). La LIS no prevé una aplicación retroactiva de sus preceptos, de manera que la redacción de la Ley tener en cuenta a la hora de valorar si la pérdida contabilizada por la demandante podía ser deducible o no, es la del TRLIS, normativa que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014.

Entiende que, como se desprende del artículo 12.2 del TRLIS vigente en el momento del devengo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, es requisito necesario para considerar el importe como deducible, que el deudor esté declarado en situación de concurso. Si además acreedor y deudor tuvieran la condición de entidades vinculadas, será imprescindible que el deudor se encuentre en situación de insolvencia judicialmente declarada. La redacción actual de la LIS modifica este requisito específico para entidades vinculadas, introduciendo la necesidad, no solo de que el deudor se encuentre en situación de insolvencia judicialmente declarada, sino de que esté abierta de la fase de liquidación concursal, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Cita las Sentencias de 28 de marzo de 2019 (Rec. 3774/2017) y de 24 de mayo de 2019 (Rec. 3766/2017) y manifiesta que si bien el Alto Tribunal hace referencia a la interpretación normativa relativa a exenciones y otros

beneficios fiscales, lo mismo puede ser aplicable a la hora de interpretar cualquier otro precepto contenido en las normas tributarias. Así lo reconoce la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras en la Sentencia de 11 de febrero de 2013 (Rec. 3736/2010). En el mismo sentido se pronuncian las Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2009, (Rec. Cas. 4870/04) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2013 (Rec. Cas. 5137/2010).

En cuanto a la declaración de concurso de la entidad deudora XERESA GOLF SA., citando la sentencia de la Audiencia Nacional, de 20 de julio de 2021, (Rec. 395/2018), considera como prueba suficiente de la insolvencia judicialmente declarada del deudor un auto judicial que declare la situación de concurso para admitir la deducibilidad de una pérdida por deterioro del crédito ostentado frente a una entidad vinculada. Pues bien, la entidad XERESA GOLF SA fue declarada en concurso de acreedores el 27 de octubre de 2010 mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil Número 2 de Alicante, como consecuencia del sobreseimiento general por parte de la entidad del pago corriente de sus obligaciones. Que resulta contrario a la jurisprudencia referida, pues como ha quedado patente, en el ejercicio 2014 el auto de declaración del concurso sí resultaba prueba suficiente de la incapacidad del deudor de hacer frente a sus obligaciones. En consecuencia, la demandante actuó en base a una interpretación razonable de la normativa tributaria aplicable en el momento de devengo del Impuesto.

Alega que TEAR de Madrid, al igual que la Administración Tributaria al inicio del presente procedimiento, no está teniendo en cuenta los requisitos contenidos en el ya mencionado artículo 12.2 del TRLIS, sino que está aplicando al periodo impositivo 2014 el texto de la LIS que, como ya se ha mencionado, entró en vigor a partir de 2015, por lo que no resulta la norma aplicable para tener en cuenta para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, citando el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se obtiene a partir del resultado contable de la entidad. El cálculo de este se ha de efectuar de acuerdo con las normas del Código de Comercio (y, en su caso, de la Ley de Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada, Ley de Sociedades de Capital, etc.), del Plan General de Contabilidad y de las restantes normas de desarrollo de estas. Son de aplicación al cálculo del resultado contable, por lo tanto, los principios y normas de valoración contenidas en las normas de contabilidad, las cuales son asumidas, con carácter general, en el ámbito fiscal a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Invoca el artículo 12 del TRLIS, apartado 2 y apartado 3 del artículo 16 del TRLIS, manifestando que en el caso que nos ocupa, las entidades Marflet y Xeresa Golf, S.A. son entidades vinculadas a raíz de los siguientes datos recogidos en la liquidación recurrida:

a) Marflet, S.A. está participada directamente por Fletamentos Marítimos, S.A. (NIF A11900701) en un 27,75 por ciento.

b) Xeresa Golf, S.A. (ahora denominada Xeresa Villaitana, S.A.) está participada directamente por Fletamentos Marítimos, S.A y por Impesca, S.A. (NIF A28970697) en un 18,77 y 13,58 por ciento, respectivamente. A su vez, Fletamentos Marítimos, S.A. participa en un 99,72 por ciento en Impesca, S.A. Es decir, Fletamentos Marítimos, S.A. participa, directa e indirectamente en, al menos, el 32,31 por ciento en la entidad deudora.

Por tanto, Marflet, S.A. y Xeresa Golf, S.A. (ahora denominada Xeresa Villaitana, S.A.), al tener un socio común (Fletamentos Marítimos, S.A.) que participa, directa o indirectamente en, al menos el 25 por ciento, tendrían la consideración de entidades vinculadas conforme al artículo 16.3 i) del TRLIS.

Respecto a la declaración de concurso, entiende el Abogado del Estado que, tal y como argumenta la liquidación y la resolución del TEAR de Madrid, con cita a la resolución del TEAC de fecha 21/07/2020 (R.G. 1123/2018), la mera declaración de concurso en fecha 27/10/2010 no implica que la insolvencia de la entidad esté judicialmente declarada, sino que es necesario determinar si se ha abierto la fase de liquidación mediante auto judicial, pues la apertura de esa fase implica una estimación de que el deudor ni va a continuar la actividad económica, ni va a poder atender la totalidad del pasivo del concursado (en este sentido se manifiesta la Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes V2463-11, V1941-12, V1945-13 o V1230-14). En el caso que nos ocupa, la pérdida por deterioro dotada por la recurrente en el ejercicio 2014, no puede considerarse como un gasto deducible, a tenor del artículo 12.2.b) del TRLIS, pues nos encontramos ante un crédito entre entidades vinculadas, no existiendo insolvencia judicialmente declarada respecto de la parte deudora, tal como exige tal precepto para poder aceptar la deducibilidad, por lo que las resoluciones recurridas se ajustan plenamente a la legalidad.

Cuarto.

En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que, en la liquidación provisional, de fecha 30 de septiembre de 2019, en su apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN", expresa:

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

- La entidad interesada presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2014 con fecha 24-07-2015 y número de justificante 2005940269164. Declaró en la casilla 00316 'Deterioros, otras empresas' un importe de - 90.884,72 euros, sin practicar corrección alguna al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se notificó requerimiento en fecha 10-05-2019 al objeto de comprobar, sin análisis de la contabilidad mercantil, el importe declarado en la casilla 00316 'Deterioros, otras empresas'. En particular, se solicitaba un documento que relacionara los deterioros consignados, identificando cada uno de los activos que los generan por su naturaleza, así como una explicación de cómo se han determinado los deterioros, y qué facturas y/o documentos justificativos aportados acreditan lo explicado.

- El contribuyente, en fecha 22-05-2019 (RGE 64103095 2019), atendió el requerimiento y manifestó lo siguiente:

'(..) SEGUNDO: En contestación a su requerimiento queremos indicarles que la cantidad declarada en la casilla indicada es de 90.884,72 euros. Esta cantidad, tal como se puede observar en la cuenta de resultados (ANEXO I) con los epígrafes de las cuentas, proviene de la diferencia entre un deterioro de 198.000,00 euros y una reversión del mismo deterioro.

TERCERO: Explicación: En octubre de 2014 se firma un CONTRATO de cesión de crédito (ANEXO II), por el que RUSTICAS SA cede un crédito que le adeudaba XERESA GOLF SA, a MARFLET SA, por un importe de 396.000 euros, el precio de la cesión se fija en la mitad, es decir 198.000 euros. Contablemente se da un ingreso financiero de 198.000 euros. Debido a la situación de Concurso de Acreedores y ejecución hipotecaria, en la que se encuentra XERESA GOLF SA, se decide deteriorar el valor del Crédito mencionado al 50 %, es decir 198.000 euros. (Véanse ambas cantidades en el ANEXO I). En diciembre se cobran 214.230,57 euros, (se adjunta justificante de la transferencia como ANEXO III). En ese momento se contabiliza la correspondiente rebaja en el crédito y se revierte el deterioro en la mitad imputando como ingreso (107.115,28 euros). (Se adjuntan mayores como ANEXO IV). Como se puede observar hay un ingreso de 198.000 y un gasto en deterioro del mismo importe que se compensan (..).'

Adjuntó la siguiente documentación:

- a) Cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) Contrato de cesión de crédito por el que Rústicas, S.A. (A28042984) cede un crédito que le adeudaba Xeresa Golf, S.A. (A96730254) a la entidad objeto de comprobación.
- c) Justificante de cobro por importe de 214.230,57 euros.
- d) Libros Mayores de distintas cuentas.

- En fecha 30-07-2019 se notificó propuesta de liquidación provisional con la siguiente fundamentación:

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

- Por su parte, el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), dispone:

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

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas

en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

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

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

- En principio todos los gastos devengados a efectos contables tienen también la consideración de fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, excepto cuando la normativa del impuesto disponga de algún precepto específico sobre el mismo respecto de su valoración, calificación o período temporal de su imputación en la base imponible. A este respecto, el apartado 2 artículo 12 del TRLIS establece que:

'(..) No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores (..).'

- En el presente caso, lo que resulta de la documentación aportada y de la información en poder de la Administración es lo siguiente:

- La cuantía declarada en la casilla 00316 'Deterioros, otras empresas' (-90.884,72 euros) proviene de la diferencia entre la pérdida por deterioro del crédito adeudado por Xeresa Golf, S.A. (A96730254) por cuantía de 198.000,00 euros, y la reversión del mismo deterioro por valor de 107.115,28 euros.

- Rústicas S.A. (A28042984), cedente del derecho de crédito, participaba en un 44,47 por ciento en la entidad objeto de comprobación (y cesionaria del crédito), y en un 18,77 por ciento en Xeresa Golf, S.A. (A96730254), deudora del crédito objeto de cesión.

- No consta que se hubiera declarado judicialmente la insolvencia de Xeresa Golf, S.A. (A96730254) en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades (31-12-2014).

CONSIDERANDO que Xeresa Golf, S.A. (A96730254) y la entidad objeto de comprobación estarían vinculadas de conformidad con el artículo 16 del TRLIS, y que no consta que la entidad deudora del crédito se encuentre en situación de insolvencia judicialmente declarada, la pérdida consignada en la casilla 00316 'Deterioros, otras empresas' no resultaría fiscalmente deducible y, por tanto, procedería practicar el ajuste correspondiente en la casilla 00321 'Pérdidas por deterioro del art.12.2 L.I.S . no afectada por el art.19.13 L.I.S .' por importe de 90.884,72 euros.

- Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Pérdidas por deterioro del art. 12.2 L.I.S. no afectada por el art. 19.13 L.I.S.", conforme a lo establecido en el artículo 12.2 del texto refundido de la L.I.S.

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

- Se ha declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores aplicada en esta liquidación establecida en el artículo 25 del texto refundido de la L.I.S., por lo que se ha modificado la base imponible declarada.

- Se ha declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicación en períodos futuros establecida en el artículo 25 del texto refundido de la L.I.S., por lo que se han modificado los saldos de las mismas.

- El obligado tributario, en fecha 12-08-2019 (RGE 74704287 2019), manifestó su disconformidad con la propuesta de regularización y presentó, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Que deterioró en un 50 por ciento el derecho de crédito pendiente frente a la entidad Xeresa Golf, S.A., es decir, 90.884,72 euros (181.769,43 x 0,5).

- Que no existe vinculación entre Marflet, S.A. y Xeresa Golf, S.A., porque Rústicas S.A. no tiene el control sobre ambas sociedades y, por tanto, no forman parte del mismo grupo mercantil en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

- Que, a 31 de diciembre del ejercicio 2014, la entidad Xeresa Golf, S.A. se encontraba en situación de concurso de acreedores declarado judicialmente.

- Que, de conformidad con el artículo 12.2 b) del TRLIS, si a fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades el deudor de un crédito se encuentra en situación de concurso de acreedores, la pérdida por deterioro

resulta fiscalmente deducible con independencia de si las partes están o no vinculadas. - Que, aunque reitera la no existencia de vinculación, en el hipotético caso de que sí hubiera, el deterioro del crédito de -90.884,72 euros resultaría fiscalmente deducible, ya que el artículo 12.2 del TRLIS establece que los deterioros de créditos por insolvencia de los deudores vinculados con sus acreedores serán fiscalmente deducibles, siempre y cuando los deudores se encuentren en situación de concurso de acreedores judicialmente declarada.

- Una vez valoradas las alegaciones formuladas por el contribuyente y la documentación aportada, la Administración entiende procedente DESESTIMAR las alegaciones y dictar liquidación provisional en virtud de la siguiente fundamentación:

Primero.

El apartado 3 del artículo 16 del TRLIS detalla qué personas o entidades tienen la consideración de vinculadas. En particular, se consideran entidades vinculadas, tal y como apunta acertadamente el contribuyente, dos entidades que pertenezcan a un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Pero también tienen la consideración de sociedades vinculadas dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios (letra i) del artículo 16.3 del TRLIS).

De conformidad con los datos en poder de la Administración, en el ejercicio 2014 concurrían las siguientes relaciones de participación:

a) Marflet, S.A. está participada directamente por Fletamentos Marítimos, S.A. (NIF A11900701) en un 27,75 por ciento.

b) Xeresa Golf, S.A. (ahora denominada Xeresa Villaitana, S.A.) está participada directamente por Fletamentos Marítimos, S.A. y por Impesca, S.A. (NIF A28970697) en un 18,77 y 13,58 por ciento, respectivamente. A su vez, Fletamentos Marítimos, S.A. participa en un 99,72 por ciento en Impesca, S.A. Es decir, Fletamentos Marítimos, S.A. participa, directa e indirectamente en, al menos, el 32,31 por ciento en la entidad deudora.

Por tanto, Marflet, S.A. y Xeresa Golf, S.A. (ahora denominada Xeresa Villaitana, S.A.), al tener un socio común (Fletamentos Marítimos, S.A.) que participa, directa o indirectamente en, al menos el 25 por ciento, tendrían la consideración de entidades vinculadas conforme al artículo 16.3 i) del TRLIS.

- SEGUNDO.- El apartado 2 artículos 12 del TRLIS especifica que:

'(..) No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores (..).'

El precepto anterior exige que, en el supuesto de que las entidades se encuentren vinculadas, la entidad deudora del crédito se debe encontrar en situación de insolvencia judicialmente declarada. El hecho de que una entidad vinculada esté en situación de concurso no implica per se una insolvencia judicialmente declarada, ni por tanto la deducibilidad del crédito. Para dicha deducibilidad es necesario determinar si se ha abierto la fase de liquidación mediante auto judicial, pues la apertura de esa fase implica una estimación de que el deudor ni va a continuar la actividad económica, ni va a poder atender la totalidad del pasivo del concursado (en este sentido se manifiesta la Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes V2463-11, V1941-12, V1945-13 o V1230-14).

En atención a la documentación aportada, no ha resultado acreditado que, a 31 de diciembre de 2014 (fecha de devengo del impuesto), se hubiera declarado judicialmente la insolvencia de la entidad deudora, esto es, que se hubiera procedido a la apertura de la fase de liquidación.

Tercero.

Toda vez que la entidad deudora y la entidad objeto de comprobación están vinculadas de conformidad con el artículo 16 del TRLIS, y que no consta que la entidad deudora se encuentre en situación de insolvencia judicialmente declarada (la situación de concurso no implica per se una insolvencia judicialmente declarada), la pérdida consignada en la casilla 00316 'Deterioros, otras empresas' no resultaría fiscalmente deducible y, por tanto, procedería practicar el ajuste correspondiente en la casilla 00321 'Pérdidas por deterioro del art.12.2 L.I.S. no afectada por el art.19.13 L.I.S.' por importe de 90.884,72 euros."

Por su parte, en la resolución recurrida del TEAR, en resumen, se argumenta:

"(...)

Centrándonos en el caso concreto la pérdida por deterioro dotada en el ejercicio 2014 se considera como gasto no deducible según el artículo 12.2,b) del TRLIS ya que se trata de un crédito entre entidades vinculadas, sobre el que no existe insolvencia judicialmente declarada respecto de la parte deudora, tal como exige la normativa citada, que permita la deducibilidad como desarrolla el Fundamento Cuarto, pues de los hechos acreditados por la Oficina Gestora resulta que:

- Rústicas S.A. (A28042984), cedente del derecho de crédito, participaba en un 44,47 por ciento en la entidad objeto de comprobación (y cesionaria del crédito), y en un 18,77 por ciento en Xeresa Golf, S.A. (A96730254), deudora del crédito objeto de cesión.

- No consta que se hubiera declarado judicialmente la insolvencia de Xeresa Golf, S.A. (A96730254) en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades (31-12- 2014).

Cuarto.

En relación con las alegaciones es preciso aclarar que el artículo 12.2 del TRLIS establece que no serán deducibles las pérdidas por insolvencias de créditos en los términos que siguen a continuación:

Artículo 12. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.(...)

2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

1. ° Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
2. ° Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
3. ° Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
4. ° Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
5. ° Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores

La entidad "Rústica SA" es acreedora de la sociedad "Xeresa Golf SA" por un crédito concedido de cuantía 396.000 euros. La entidad acreedora cede el crédito a la entidad "Marflet SA" y ésta lo registra por valor de 396.000 euros en concepto de "otros ingresos financieros", sin embargo la entidad deudora "Xeresa Golf SA" atraviesa dificultades financieras ya que el 27/10/2010 se notificó el auto que declaraba su situación en concurso. En atención al principio de prudencia la sociedad "Marflet SA" cesionaria y por tanto acreedora actual del crédito en cuestión dota un deterioro del 50% por valor de 198.000 adeudado.

La entidad acreedora "Marflet SA" percibe una parte del cobro de la deuda en fecha 17/12/2014 por importe de 214.230,57 euros de manera que el crédito pendiente de cobro por la entidad deudora "Xeresa Golf SA" es de 181.769,43 euros. Siguiendo el criterio de la aplicación del principio de prudencia ante la situación económico financiera de la entidad deudora, se dota un deterioro del 50% del crédito pendiente de cobro por valor de 90.884,72 euros, siendo por tanto el importe del deterioro registrado en contabilidad y reflejado en la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2014.

Pues bien, respecto a la vinculación entre ambas entidades, entidad cesionaria y acreedora real del crédito, MARFLET SA, y la entidad deudora original del mismo, existe vinculación, en los términos previstos en el artículo 16.3 TRLIS, pues a tenor de ese artículo, que se transcribe a continuación:

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas

Entre la entidad acreedora MARFLET SA y la deudora XERESA GOLF SA, existe una vinculación indirecta, al concurrir las siguientes circunstancias:

a) Marflet, S.A. está participada directamente por Fletamentos Marítimos, S.A. (NIF A11900701) en un 27,75 por ciento.

b) Xeresa Golf, S.A. (ahora denominada Xeresa Villaitana, S.A.) está participada directamente por Fletamentos Marítimos, S.A. y por Impesca, S.A. (NIF A28970697) en un 18,77 y 13,58 por ciento, respectivamente. A su vez, Fletamentos Marítimos, S.A. participa en un 99,72 por ciento en Impesca, S.A. Es decir, Fletamentos Marítimos, S.A. participa, directa e indirectamente en, al menos, el 32,31 por ciento en la entidad deudora.

Por tanto, Marflet, S.A. y Xeresa Golf, S.A. al tener un socio común (Fletamentos Marítimos, S.A.) que participa, directa o indirectamente en, al menos el 25 por ciento, tendrían la consideración de entidades vinculadas conforme al artículo 16.3 i) del TRLIS, algo que no ha sido discutido en ningún momento por el contribuyente.

Quinto.

En referencia a la alegación relativa a que la entidad deudora esté en situación de insolvencia judicialmente declarada para que la pérdida derivada del crédito contabilizado, una vez admitida la vinculación entre acreedora y deudora, sea deducible, única cuestión controvertida que plantea este expediente, es preciso aclarar este concepto ya que la mera declaración de concurso en fecha 27/10/2010 no implica que la insolvencia de la entidad esté judicialmente declarada sino que el criterio trascendente es que exista apertura de la fase de liquidación y que por tanto a partir de ese momento la entidad no va a continuar con su actividad económica ni va a poder atender el pago de sus pasivos.

Una vez analizadas las alegaciones del contribuyente, que defiende que la mera declaración de concurso, judicialmente decretada por auto, es causa suficiente para entender probada la insolvencia exigida por la ley de la entidad deudora, y las de la Administración, que alude que tal declaración no es prueba de ningún tipo de insolvencia, hemos de acudir, para resolver esta cuestión, a la reciente resolución del TEAC en alzada, de fecha 21/07/2020 (R.G. 1123/2018), que establece el siguiente criterio:

"Se trata de un crédito entre sociedades vinculadas incurriendo en insolvencia la deudora pero el deterioro no es fiscalmente deducible al no tratarse de una "insolvencia judicialmente declarada", no siendo asimilable dicha figura a la de entrar en concurso de acreedores, circunstancia esta última que habilita a la deducibilidad respecto de los créditos comunes pero no para los "vinculados".

El criterio anterior es desarrollado en los Fundamentos SEXTO de la citada resolución, a tenor de los cuales:

"SEXTO.- Se refiere la tercera alegación planteada por el interesado a la deducibilidad de la provisión dotada por deterioro de un crédito de la entidad GONZÁLEZ DE LA ALEJA Y ASOCIADOS SL frente a DISEÑOS URBANOS ARQUITECTURA Y URBANISMO SL por insolvencia de esta última, manifestando al respecto lo siguiente:

(...)

En efecto, así como la Ley concursal 22/2003 de 9 de Julio modificada, por la Ley 38/2011, de 10 de Octubre, en su artículo 2 declara que procederá la declaración de concurso en caso de insolvencia del deudor común, y añade que se encuentra en estado de insolvencia el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles, no encontramos en nuestro ordenamiento una definición precisa de lo que podríamos considerar como "insolvencia judicialmente declarada".

(...)

Con la nueva Ley concursal 22/2003 de 9 de Julio, sería necesario buscar con qué ámbito más estricto que el de la simple declaración de concurso pudo el legislador haber identificado el concepto controvertido de "insolvencia judicialmente declarada".

El artículo 2 de la citada ley se limita a mencionar que "se encuentra en estado de insolvencia el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles."

En consecuencia, la mera declaración de concurso de una entidad vinculada no puede considerarse como una insolvencia judicialmente declarada, puesto que, dicha declaración tan sólo nos está poniendo de manifiesto que el deudor se encuentra en una situación de insolvencia, pero no va más allá, y todavía no se precisa si esa insolvencia tiene la consideración de provisional (antigua suspensión de pagos) o definitiva (antigua declaración de quiebra).

Con la nueva Ley concursal 22/2003, de 9 de Julio, lo más razonable para dar un sentido al término "insolvencia judicialmente declarada" sería buscar esa declaración judicial dentro de la citada ley.

El artículo 142 de la Ley concursal 22/2003 de 9 de Julio, en su redacción dada por la Ley 38/2011 de 10 de Octubre, señala:

"Artículo 142. Apertura de la liquidación a solicitud del deudor, del acreedor o de la administración concursal.

1. El deudor podrá pedir la liquidación en cualquier momento.

Dentro de los diez días siguientes a la solicitud el juez dictará auto abriendo la fase de liquidación.

2. El deudor deberá pedir la liquidación cuando, durante la vigencia del convenio, conozca la imposibilidad de cumplir los pagos comprometidos y las obligaciones contraídas con posterioridad a la aprobación de aquél. Presentada la solicitud, el juez dictará auto abriendo la fase de liquidación.

Si el deudor no solicitara la liquidación durante la vigencia del convenio, podrá hacerlo cualquier acreedor que acredite la existencia de alguno de los hechos que pueden fundamentar una declaración de concurso según lo dispuesto en el artículo 2.4. Se dará a la solicitud el trámite previsto en los artículos 15 y 19 y resolverá el juez mediante auto si procede o no abrir la liquidación.

3. En caso de cese de la actividad profesional o empresarial, la administración concursal podrá solicitar la apertura de la fase de liquidación. De la solicitud se dará traslado al deudor por plazo de tres días. El juez resolverá sobre la solicitud mediante auto dentro de los cinco días siguientes."

Por su parte el artículo 143 de la mencionada Ley en su redacción dada por la ley 38/2011 de 10 de octubre establece:

"(..).

1. Procederá de oficio la apertura de la fase de liquidación en los siguientes casos:

1º No haberse presentado dentro del plazo legal ninguna de las propuestas de convenio a que se refiere el artículo 113 o no haber sido admitidas a trámite las que hubieren sido presentadas.

2º No haberse aceptado en junta de acreedores, o en la tramitación escrita del convenio, ninguna propuesta del convenio.

3º Haberse rechazado por resolución judicial firme el convenio aceptado en junta de acreedores, sin que proceda acordar nueva convocatoria o el tramitado por escrito sin que proceda nueva convocatoria de junta ni nueva tramitación escrita.

4º Haberse declarado por resolución judicial firme la nulidad del convenio aprobado por el juez.

5º Haberse declarado por resolución judicial firme el incumplimiento del convenio.

2. En los casos 1º y 2º del apartado anterior, la apertura de la fase de liquidación se acordará por el juez sin más trámites, en el momento en que proceda, mediante auto que se notificará al concursado, a la administración concursal y a todas las partes personas en el procedimiento.

En cualquiera de los demás casos, la apertura de la fase de liquidación se acordará en la propia resolución judicial que la motive."

Así, el auto del juez por el que acuerde la apertura de la fase de liquidación al que hace referencia los artículos 142 y 143 arriba reproducidos de la Ley 22/2003 Concursal, sería la declaración judicial más clara de insolvencia que exige el artículo 12 del TRLIS para las personas o entidades vinculadas, ya sea en la fase inicial del concurso, ya sea como consecuencia del incumplimiento de un convenio concursal. Ya que la apertura de dicha fase, entre otras circunstancias, implica una estimación de que el deudor ni va a continuar la actividad económica, ni se va a poder atender la totalidad del pasivo del concursado. Sin perjuicio, de la posibilidad de que el deudor en su caso, pudiera afrontar determinadas deudas, puesto que de otra forma el concurso finalizaría anómalamente por falta de activo realizable.

En conclusión, hay que señalar que en el presente caso, el hecho de que la entidad vinculada se encuentre en una situación de concurso, no implica per se una insolvencia judicialmente declarada, sino que habría que ir más allá y determinar si mediante auto judicial se ha abierto la fase de liquidación, y por tanto, si se ha declarado judicialmente dicha insolvencia tal y como exige el artículo 12 del TRLIS."

Así las cosas, a juicio de este Tribunal, no puede acogerse en este punto el planteamiento del recurrente de considerar que el hecho de que la entidad DISEÑOS URBANOS ARQUITECTUA Y URBANISMO SL se encuentre en una situación de concurso, implica per se una insolvencia judicialmente declarada.

De esta manera, la limitación establecida por el artículo 12.2 para entidades vinculadas constituye una cautela, una exigencia de mayor evidencia y formalidad. La declaración de concurso es suficiente para admitir la deducibilidad del deterioro de un crédito con carácter general, como resulta del primer párrafo del artículo 12.2, que la menciona expresamente en su letra b). Lógicamente, cuando el párrafo 3º del precepto exige la "insolvencia judicialmente declarada", para la deducibilidad del deterioro en el caso específico de créditos con entidades vinculadas, está exigiendo un plus, algo más. El hecho de que con carácter general se considere suficiente "que el deudor esté declarado en situación de concurso" y, en cambio, para las entidades vinculadas, en el mismo precepto, se utilice una expresión distinta, exigiendo la "insolvencia judicialmente declarada" hace evidente la intención del legislador.- se utilizan en el mismo precepto expresiones distintas, siendo evidentemente más restrictivo el concepto de "insolvencia judicialmente declarada" que el de "declaración de concurso"; por otra parte, la propia redacción - que se construye como una "excepción a la excepción"- induce a una interpretación restrictiva y a rechazar, por tanto, la interpretación amplia del concepto "insolvencia judicialmente declarada" pretendida por el interesado."

Esta misma postura es mantenida por la Dirección General de Tributos V2643-11, de 7 de noviembre, la cual, si bien no es vinculante para nosotros, sí comparte este Tribunal.

Así se evidencia que la entidad deudora no se encuentra en insolvencia judicialmente declarada en los términos expresados ya que ha cumplido en parte con el pago de sus deudas entregando a la entidad acreedora "Marflet SA" en fecha 17/12/2014 la cantidad de 214.230,57 euros, como se expresa en apartados anteriores. A fecha de cierre del ejercicio 20/4 no se tiene conocimiento de la apertura de la fase de liquidación de la entidad deudora y por tanto se procede a desestimar en estos términos las alegaciones referentes, de ahí que el contribuyente hubiese debido practicar un ajuste positivo en aumento de la base imponible declarada en la casilla 00321 por 90.884,72 euros.

En conclusión la pérdida por deterioro de 90.884,72 euros no es deducible porque no existe insolvencia judicialmente declarada de la entidad deudora "Xeresa Golf SA" que le impida atender en el futuro el cumplimiento regular de las deudas contraídas ya que tampoco se tiene constancia de la apertura de la fase de liquidación de su patrimonio, de ahí que la Administración haya actuado de forma correcta y se desestima la reclamación N° 28-21548-2019."

Quinto.

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, se puede apreciar de las mismas que la controversia se centra en si concurre o no la situación de insolvencia judicialmente declarada para que la pérdida derivada del crédito contabilizado, una vez admitida la vinculación entre acreedora y deudora, sea deducible.

A este respecto, es preciso tener en cuenta que el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al ejercicio de 2014, en su art. 12.2 establecía:

"Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- 2.º Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- 3.º Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- 4.º Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- 5.º Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las pérdidas para la cobertura del citado riesgo, así como las normas relativas a la deducibilidad de las correcciones

valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado que posean los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos a que se refieren las letras g) y h), respectivamente, del apartado 1 del artículo 7 de la presente Ley."

La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en su art. 2 determina:

- "1. La declaración de concurso procederá en caso de insolvencia del deudor común.
2. Se encuentra en estado de insolvencia el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles.
3. Si la solicitud de declaración de concurso la presenta el deudor, deberá justificar su endeudamiento y su estado de insolvencia, que podrá ser actual o inminente. Se encuentra en estado de insolvencia inminente el deudor que prevea que no podrá cumplir regular y puntualmente sus obligaciones.
4. Si la solicitud de declaración de concurso la presenta un acreedor, deberá fundarla en título por el cual se haya despachado ejecución o apremio sin que del embargo resultasen bienes libres bastantes para el pago, o en la existencia de alguno de los siguientes hechos:
 - 1.º El sobreseimiento general en el pago corriente de las obligaciones del deudor.
 - 2.º La existencia de embargos por ejecuciones pendientes que afecten de una manera general al patrimonio del deudor.
 - 3.º El alzamiento o la liquidación apresurada o ruinosa de sus bienes por el deudor.
 - 4.º El incumplimiento generalizado de obligaciones de alguna de las clases siguientes: las de pago de obligaciones tributarias exigibles durante los tres meses anteriores a la solicitud de concurso; las de pago de cuotas de la Seguridad Social, y demás conceptos de recaudación conjunta durante el mismo período; las de pago de salarios e indemnizaciones y demás retribuciones derivadas de las relaciones de trabajo correspondientes a las tres últimas mensualidades."

En su art. 5 la Ley 22/2003 expresa:

- "1. El deudor deberá solicitar la declaración de concurso dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que hubiera conocido o debido conocer su estado de insolvencia.
2. Salvo prueba en contrario, se presumirá que el deudor ha conocido su estado de insolvencia cuando haya acaecido alguno de los hechos que pueden servir de fundamento a una solicitud de concurso necesario conforme al apartado 4 del artículo 2 y, si se trata de alguno de los previstos en su párrafo 4.º, haya transcurrido el plazo correspondiente."

La misma Ley en el art. 14.1 establece que "Cuando la solicitud hubiere sido presentada por el deudor, el juez dictará auto que declare el concurso si de la documentación aportada, apreciada en su conjunto, resulta la existencia de alguno de los hechos previstos en el apartado 4 del artículo 2, u otros que acrediten la insolvencia alegada por el deudor."

En el presente caso, consta en el expediente administrativo que, mediante Auto del Juzgado Mercantil nº 2 de Alicante, de fecha 26 de octubre de 2010 dictado en el Procedimiento: Concurso de Acreedores Nº 377/2010-D, Deudora: XERESA GOLF S.A., en su Parte Dispositiva, acuerda "...SE DECLARA EL ESTADO DE CONCURSO VOLUNTARIO, ORDINARIO, de la mercantil "XERESA GOLF S.A...."

Pues bien, de acuerdo con los preceptos citados, debe entenderse que es el Auto del Juzgado que declara el estado de concurso el que debe considerarse como de insolvencia judicialmente declarada, pues es en dicho auto en el que se valora judicialmente la insolvencia.

Si bien es cierto que parece que el Legislador pudiera haber querido exigir un requisito adicional a la declaración de concurso para los supuestos de entidades vinculadas, sin embargo la exigencia de una insolvencia judicialmente declarada, no puede considerarse como un requisito adicional a la declaración del estado de concurso, pues es esta declaración de estado de concurso la que se produce como consecuencia de la apreciación por el Juez de una insolvencia provisional o definitiva, sin que exista en la Ley Concursal ninguna otra previsión o definición relativa a la insolvencia judicialmente declarada que la pueda vincular a otra resolución judicial.

Por otro lado, conviene indicar que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, no aplicable al ejercicio de 2014, ya que Disposición final duodécima, entró en vigor el día 1 de enero de 2015 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha, en su art. 13.1.2º determina que no serán deducibles las pérdidas por deterioro de créditos: "Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal."

Como se puede apreciar, dicha Ley 27/2014 modifica la legislación anterior y requiere que se haya abierto la fase de liquidación cuando se trate de sociedades vinculadas, pero, como se ha indicado, esta Ley no es aplicable al ejercicio de 2014, ya que no estaba vigente, sin que pueda aplicarse retroactivamente. Pero es que en la

Exposición de Motivos de la Ley 27/2014 no menciona la referida modificación, por lo que no puede entenderse que constituya una modificación interpretativa, es decir, no puede considerarse que se trate de una interpretación legal de la legislación vigente con anterioridad, sino que ha de entenderse como una modificación de la redacción del Real Decreto Legislativo 4/2004.

Por ello, no puede compartirse la interpretación que efectúa la Administración que pretende situar la insolvencia judicialmente declarada en la fase de liquidación, pues no es en esa fase en la que se produce la misma, sino en la de declaración del estado de concurso y precisamente la nueva Ley 27/2014 cuando requiere para las sociedades vinculadas que se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, es porque en la regulación anterior no estaba establecido dicho requisito.

A la misma conclusión que en la presente sentencia, se ha llegado en la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 7 de febrero de 2022, dictada en el recurso número 15513/2021, en la que, en resumen, se argumenta que "Para que proceda la declaración de concurso es preciso que el deudor justifique el endeudamiento e insolvencia o, si esta es inminente, que no podrá cumplir con sus obligaciones. Por tanto, el auto judicial que declara al deudor en situación de concurso presupone la concurrencia de tal presupuesto objetivo, que determina el juez, previo examen de la documentación aportada. La actividad judicial de valoración de dicho elemento objetivo, que sustenta lo decidido en el auto, ofrece suficientes garantías sobre la casualidad de la dotación controvertida aunque se efectúe en relación a un crédito de sociedad vinculada. Existe, pues, una insolvencia declarada judicialmente". Criterio que ya había sido mantenido por la sentencia que en ella se cita de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2021 (recurso 395/2018), siendo esta última sentencia citada por la recurrente.

En consecuencia, procede estimar el recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación de la que trae causa, declarando el derecho de la recurrente a considerar como deducible el deterioro de 90.884,72 euros declarado en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 por considerar a la entidad XERESA GOLF SA declarada judicialmente en situación de concurso.

Sexto.

En cuanto a las costas, hay que tener en cuenta que el art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que establece que "1. En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las ponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad."

Pues bien, los razonamientos expresados en la presenta sentencia, determinan, a juicio de esta Sala, que concurran en el presente caso serias dudas de derecho en los términos delimitados por el art. 139.1 de la LJCA, dudas que ya fueron apreciadas en la sentencia citada de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 7 de febrero de 2022.

En consecuencia, no procede imposición de costas.

FALLAMOS

Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad MARFLET SA, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de enero de 2021, sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación de la que trae causa, declarando el derecho de la recurrente a considerar como deducible el deterioro de 90.884,72 euros declarado en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 por considerar a la entidad XERESA GOLF SA declarada judicialmente en situación de concurso. Sin imposición de costas.

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

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0856-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0856-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

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

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

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