

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091866

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de noviembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 8782/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. Otras cuestiones. *Deducibilidad fiscal de la pérdida producida por la amortización, vía figura de «resolución», sin compensación económica, de las acciones que un socio tenía de una entidad financiera.* En el caso analizado, la Inspección regularizó la pérdida declarada por el socio al considerar que se había producido una transmisión de acciones a la que le era de aplicación lo dispuesto en el art. 21.6 de la Ley 27/2014 (Ley IS) y que, al no haber sido debida a causa de extinción de la entidad participada, no le era de aplicación lo estipulado en el apdo. 8 de dicho precepto.

El Tribunal no comparte el criterio inspector y considera que la amortización forzosa de las acciones que se produjo no puede entenderse como una «transmisión» de éstas por parte de los accionistas al emisor, a efectos de lo establecido en el art. 21.6 de la Ley 27/2014 (Ley IS), sino que lo que propiamente hubo fue una «amortización» de dichas acciones por parte del emisor, una «anulación» de sus propias acciones emitidas con la consiguiente extinción de la parte de capital que tales acciones representan.

Aunque la verdadera extinción del emisor de las acciones amortizadas se produzca después de dicha amortización, el Tribunal entiende que se puede equiparar a una extinción del emisor ya que la «resolución» de una entidad bancaria no es sino un procedimiento administrativo especial de liquidación de entidades financieras de gran tamaño.

De no entenderlo así se haría de peor condición al socio de una entidad que se «resuelve» -por interés público- que al socio de una sociedad que, dada su no viabilidad, simplemente se «extingue».

Por lo tanto, en aplicación del art. 21.8 de la Ley 27/2014 (Ley IS), en el presente caso, es deducible fiscalmente la pérdida producida por la amortización, vía figura de «resolución», sin compensación económica, de las acciones que el socio tenía de una entidad financiera. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 21 y 22 y Disp. Adicional 15^a.

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), art. 371.

RDLeg 3/2016 (Consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social), art. 3.

Constitución Española, arts. 31, 86 y 106.

Ley 58/2003 (LGT), art. 226.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 25 y 26.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 112.

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

Se han visto las presentes reclamaciones económico - administrativas interpuestas contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

- Acuerdo de Liquidación, nº de referencia **REFERENCIA_1**, dictado en fecha 17 de noviembre de 2021 en relación al Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2013, 2014 y 2015 del que resulta una deuda a ingresar por importe de 554.562,36 euros.

- Acuerdo de Liquidación, nº de referencia **REFERENCIA_2**, dictado en fecha 17 de noviembre de 2021 en relación al Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2015 y 2016, del que resulta una deuda a ingresar por importe de 10.977.141,43 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-08782-2021	30/11/2021	03/12/2021
00-08788-2021	30/11/2021	03/12/2021

Segundo.

Con fecha 2 de julio de 2020 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la situación tributaria del **GRUPO FISCAL_1** cuya sociedad dominante es **XZ SA**, con NIF: ..., a la que se notificó la comunicación de inicio, como entidad representante del referido grupo, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

Las actuaciones de comprobación tenían carácter parcial, limitadas en el periodo 2017 a la comprobación "de la deducibilidad fiscal en el ejercicio 2017 del deterioro de créditos por insolvencia de la sociedad vinculada inversora **TW**, **SL** y a la comprobación de la deducibilidad fiscal en dicho ejercicio de las pérdidas relativas a la referida sociedad vinculada, respecto de la que consta ajuste negativo en el mod 200 de la sociedad dependiente del grupo fiscal **QR** por importe de 51.058.480,35 euros" y, en los periodos 2014 a 2016, a la comprobación de la "Imputación de las bases Imponibles procedentes de **NP SAU Y LM UTE**, C.I.F...., como consecuencia de la regularización inspectora documentada en **ACTA_1**."

Posteriormente, mediante comunicación notificada con fecha 21/9/2020, se amplía el alcance de las actuaciones para alcanzar también al ejercicio 2017, incluyendo la comprobación, en ese ejercicio, de la imputación de las bases imponibles procedentes de la referida UTE **NP SAU Y LM**, y en los mismos términos que los expresados en la comunicación de inicio de las actuaciones para 2014 y 2016.

Por último, mediante comunicación notificada el 10/12/2020, se extiende la comprobación inspectora al ejercicio 2013, con alcance parcial limitado a la comprobación de la imputación de las bases imponibles procedentes de la UTE mencionada.

La Inspección ha desarrollado actuaciones con las siguientes sociedades dependientes:

- **NP SAU** (...)
- **QR SE** (N ...). Esta entidad fue excluida del grupo fiscal con efectos 1/1/2018, al haber perdido la condición de residente en España.

Con las mismas se han extendido por la Inspección, entre otras, las siguientes diligencias:

- **NP SAU** (...): **DILIGENCIA_1** y **DILIGENCIA_2**, ambas de fecha 24/02/2021.
- **QR SE** (...): **DILIGENCIA_3**, de fecha 24/02/2021.

Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, se extendió, en fecha 14 de abril de 2021, el acta de disconformidad, modelo **A02**, con **REFERENCIA_1**, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) de 2013 a 2015.

En la misma fecha se extendió el acta de disconformidad, modelo **A02**, con **REFERENCIA_2**, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) de 2016 y 2017.

Presentadas alegaciones por la interesada, el Jefe de la Oficina Técnica dictó, el 17 de noviembre de 2021, notificado en la fecha de 18 de noviembre de 2021, los siguientes acuerdos de liquidación:

- Acuerdo de Liquidación, **REFERENCIA_1**, dictado en relación al IS de los periodos 2013, 2014 y 2015 que confirmaba la propuesta contenida en el acta, practicando liquidación provisional del que resulta una deuda a ingresar por importe de 554.562,36 euros, de los que 454.762,48 euros corresponden a la cuota y 99.799,88 euros a intereses de demora.

- Acuerdo de Liquidación, **REFERENCIA_2**, dictado en relación al IS de los periodos 2015 y 2016, que confirmaba asimismo la propuesta del acta, practicando liquidación provisional del que resulta una deuda a ingresar por importe de 10.977.141,43 euros, de los que 9.920.077,56 euros corresponden a la cuota y 492.854,93 euros corresponden a intereses de demora.

Tercero.

Los hechos que han dado lugar a la regularización recogida en los referidos acuerdos de liquidación son, en síntesis, los siguientes:

1.- Ajustes relativos a NP SAU.

En el año 2012 se constituyó la **UTE NP SAU y LM SL Unión Temporal de Empresas Ley 18/1982** (en adelante, UTE **JK** o la UTE), con NIF **NP** participa con un porcentaje del 51%.

El objeto social de la UTE es la ejecución del contrato de concesión de obra pública del acondicionamiento del complejo ambiental **JK**, en virtud del Acuerdo de Adjudicación adoptado por el Consejo de Gobierno del Cabildo Insular de Gran Canaria con fecha 20/2/2012.

La UTE fue inscrita en el Registro Especial de UTEs, tributando, en consecuencia, en el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades.

La Inspección requirió al obligado para que expresara el criterio de imputación temporal seguido en relación con la base imponible y demás conceptos imputados por la UTE **JK**, señalando éste que hasta el ejercicio 2014 estas imputaciones se efectuaban en el mismo ejercicio, optándose a partir de 2015 por el decalaje de las mismas, imputándolas en el periodo impositivo siguiente.

Se deja constancia en los acuerdos de liquidación que por la Dependencia Regional de Inspección de Canarias se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación con la UTE **JK**, que se han extendido a los ejercicios 2013 a 2016, con alcance general, dictándose con fecha 13/6/2019, acuerdo de LIQUIDACIÓN con nº **REFERENCIA_3**, en el que resultaban las siguientes bases imponibles comprobadas:

	2013	2014	2015	2016
BASE IMPONIBLE DECLARADA	3.709.567,47	1.338.249,17	3.174.246,96	6.648.689,96
Ajuste imputación temporal ingresos	80.758,13	5.203.337,38	2.680.496,25	3.628.192,77
BASE IMPONIBLE COMPROBADA	3.790.325,60	6.541.586,55	5.854.743,21	10.276.882,73

La Inspección señala que como consecuencia del referido acuerdo de liquidación, el incremento de la base imponible de la UTE **JK** ha de ser imputado a **NP**, de acuerdo con su porcentaje de participación en la UTE (51%), y siguiendo el criterio temporal por el que ha optado el contribuyente.

Así, en los ejercicios 2013 y 2014, el incremento en la base imponible de la UTE se ha de imputar a **NP** en los ejercicios 2013 y 2014, respectivamente. A partir 2015, la imputación se lleva a cabo en el periodo impositivo inmediatamente posterior.

En consecuencia, en el acuerdo de liquidación A23 - **REFERENCIA_1** referido al IS de los periodos 2013 a 2015 la Inspección señala que procede incrementar la base imponible individual de la sociedad **NP** en el importe de 41.186,65 euros (ejercicio 2013) y 2.653.702,06 (ejercicio 2014) sin que proceda practicar regularización alguna en el ejercicio 2015, y por tanto, en iguales cuantías, se incrementa la base imponible del Grupo fiscal antes de compensación en esos ejercicios 2013 y 2014.

Por su parte en el acuerdo de liquidación A23 - **REFERENCIA_2** referido al IS de los periodos 2016 y 2017 la Inspección señala que procede incrementar la base imponible individual de la sociedad **NP** en el importe de 1.367.053,09 euros (ejercicio 2016) y 1.850.378,31 euros (ejercicio 2017) y, por tanto, en iguales cuantías, corresponde incrementar la base imponible del Grupo fiscal antes de compensación en esos ejercicios 2016 y 2017.

2.- AJUSTES RELATIVOS A LA SOCIEDAD QR SE

En el acuerdo de liquidación A23 - **REFERENCIA_2** referido al IS de los periodos 2016 y 2017 la Inspección señala que la entidad del Grupo Fiscal **QR SE** poseía, en 2010, el 55% de la entidad inversora **TW SL** (...).

Señala, asimismo, la Inspección que esta última poseía el 100% del capital social de la entidad **GH SA** (...), sociedad ésta última titular de la concesión administrativa para la construcción, conservación y explotación de varios tramos de autopista y autovía.

Pone de manifiesto la Inspección que, con fecha 4/10/2012, el Juzgado de lo Mercantil nº ... de Madrid dictó Auto declarando en concurso voluntario a inversora **TW** y a **GH SA** (en adelante, **TW-GH**). Con posterioridad, mediante Auto de fecha 10/05/2017 se acordó la apertura de la fase de liquidación de las mercantiles concursadas y la disolución de la persona jurídica, así como su inscripción en el Registro Mercantil. En septiembre de 2017 la Administración Concursal presentó los "planes de liquidación" que fueron aprobados mediante Auto de 24 de octubre de 2017. Dicho Auto adquirió plena firmeza dado que no fue recurrido.

QR practicó, en su declaración-liquidación del IS ejercicio 2017, un ajuste negativo al resultado contable por importe de 51.058.480,35 euros, en la casilla 01016 y en concepto de "*Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal*", relativo a las participaciones que el obligado tributario mantiene en la sociedad inversora **TW SL** (en adelante, **INVERSORA**).

Según el obligado, las rentas negativas generadas en relación con la entidad participada, que se encontraba en 2017 en proceso de liquidación en el contexto de su declaración de concurso de acreedores, deberían admitirse

como fiscalmente deducibles en el período impositivo en que adquirió firmeza el Auto que declaró la apertura de la fase de liquidación, es decir, el ejercicio 2017.

La Inspección, sin embargo, entiende que procede negar la procedencia de ese ajuste - y, con ello, que procede incrementar la base imponible de la sociedad **QR** en el ejercicio 2017 en el importe de 51.058.480,35 euros, correspondiente a la cuantía del ajuste negativo indebidamente practicado por el obligado tributario. En este sentido, la Inspección, de acuerdo con un informe por la Subdirección General de Ordenación Legal, considera que el artículo 21.8 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) - que señala que "Serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración" - exige la extinción efectiva de la sociedad participada para que las rentas negativas puedan integrarse por el obligado tributario en la base imponible del IS, sin que sea suficiente, a estos efectos, la firmeza del auto de apertura de la fase de liquidación en un procedimiento concursal.

3.- AJUSTES RELATIVOS A CRÉDITOS FISCALES

La Inspección señala que en el periodo impositivo 2018, **QR SE** deja de pertenecer al **GRUPO FISCAL_1**, presentando en ese ejercicio modelo 200 de autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades en régimen individual. En los términos dispuestos en el artículo 74 LIS, la entidad que deja de pertenecer al grupo fiscal asume los créditos fiscales pendientes de aplicación en la proporción en la que hubiesen contribuido a su formación.

Por tanto, según la Inspección no procede, en ninguno de los acuerdos de liquidación, aplicar aquellos créditos fiscales que, al producirse la salida de **QR** del grupo fiscal, han sido asumidos por esta entidad como contribuyente individual en el Impuesto sobre Sociedades. Y es que, a su juicio, esos créditos ya no pertenecían al grupo fiscal, ni éste puede, obviamente, disponer sobre su aplicación y, en consecuencia, en la liquidación se aplican los créditos fiscales identificados por el contribuyente, sin incluir los referidos créditos fiscales de **QR**.

Cuarto.

Disconforme con los referidos Acuerdos de liquidación el obligado interpuso, en fecha de 30 de noviembre de 2021, las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante este TEAC, siendo referenciadas con los números 8788/21 (frente al acuerdo de liquidación A23- **REFERENCIA_1** referido al IS de 2013 a 2015) y 8782/21 (frente al acuerdo de liquidación A23- **REFERENCIA_2** referido al IS de 2016 y 2017).

Puesto, de manifiesto los expedientes para alegaciones, se presentó, en fecha 1 de abril de 2022, escrito de alegaciones , en el que se manifestaba, en esencia, lo siguiente:

- Deducibilidad en el IS, ejercicio 2017, de las rentas negativas que por importe de 51.058.480,35 euros que fueron generadas por la sociedad inversora **TW**, S.L. (CIF ...).
- Adolecen de vicios de inconstitucionalidad el Real Decreto-ley 3/2016 y, por ende, el artículo 3 por el que se introducen distintas modificaciones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Improcedencia del ajuste derivado de la UTE COMPLEJO AMBIENTAL **JK** (...).
- Derecho a la aplicación de los créditos fiscales de **QR**, S.L

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho o no de los acuerdos impugnados a la vista de las alegaciones formuladas.

Cuarto.

En su primera alegación la reclamante sostiene que se debería admitir la deducibilidad, en el IS del ejercicio 2017, de las rentas negativas que, por importe de 51.058.480,35 euros, fueron generadas en la entidad del grupo **QR**, por la sociedad **INVERSORA TW**, S.L. (CIF ...), ya que fue en dicho ejercicio cuando devino firme el Auto que declaraba la apertura de la fase de liquidación en el concurso de dicha entidad, por lo que su liquidación deviene desde ese momento irrevocable, por lo que se debería admitir la deducción de las pérdidas de la misma en el referido ejercicio 2017 en aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.8 LIS. En esencia, defiende la entidad que estando ya disuelta la sociedad desde ese Auto, aquella no puede ya tener otro destino que su extinción, que es a lo que dicho precepto condiciona la deducibilidad de las rentas negativas generadas por ese proceso para quien ostentase participación en la entidad.

Según expone el obligado, la no deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones en entidades con derecho a la exención en las rentas positivas obtenidas (tanto dividendos como plusvalías generadas en la transmisión de dichas participaciones) fue introducida en el ordenamiento y en la regulación del IS por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, con la finalidad evitar la doble imputación de la pérdida generada por la entidad participada, al igual que se evita la doble imputación del beneficio bajo el régimen de exención. No obstante, prosigue exponiendo, esta restricción a la deducibilidad de las rentas negativas que pueda generar la tenencia de participaciones en otras entidades se elimina cuando las citadas rentas negativas se convierten en definitivas, es decir, con ocasión de la extinción de las citadas entidades, pues la ausencia de continuidad en su actividad impediría que esas rentas negativas se pudieran aprovechar por la entidad participada para compensar las rentas positivas que se generasen, por ella, en ejercicios posteriores. Es decir, la no deducibilidad de esas citadas renta negativas en el poseedor de la participación deteriorada pretendería evitar la doble deducibilidad que tendría (deterioro y BIN), por lo que el legislador solo concede la deducibilidad cuando la entidad participada desaparece del sistema con ocasión de su extinción, teniendo en cuenta que, no obstante, se sigue sin permite esa deducibilidad en casos en los que tal extinción sea consecuencia de una operación de reestructuración societaria.

Por consiguiente, según la reclamante, dado que, en este caso, **INVERSORA TW**, S.L estaba ya avocada a la extinción desde que devino firme el Auto que declaró la apertura de su fase de liquidación en el marco del concurso en que se encuentra inmersa, lo que ocurrió ne 2017, ya serían deducibles las rentas negativas derivadas de esa extinción de la entidad.

Asimismo señala desde la perspectiva contable, el análisis del fondo económico de la situación podría llevar a la conclusión de que, como consecuencia de la apertura de la fase de liquidación y siempre que esta se configurara como irreversible, se habría producido un cambio en la naturaleza de la inversión en la participada, lo que motivaría, como consecuencia de la distinta configuración de riesgos y beneficios, la baja del activo primitivo como instrumento de patrimonio y el alta del nuevo activo, que se registraría como un derecho de cobro o "partida a cobrar" bajo la denominación de la NRV 9ª del PGC.

Quinto.

En relación con las referidas alegaciones hay que empezar recordando que, en 2017, la entidad dependiente del Grupo Fiscal **QR SE** incluyó, en su autoliquidación del Impuesto, un ajuste negativo al resultado contable por importe de 51.058.480,35 euros, practicado al amparo del artículo 21.8 LIS y relativo a la participación que mantenía en **INVERSORA TW**, S.L; dicho importe se correspondía con la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de la participación que detentaba en dicha entidad en el momento de adquirir firmeza el Auto de apertura de la fase de liquidación de la sociedad concursada, lo que acaeció en 2017.

La Inspección, en el acuerdo de liquidación, entiende improcedente dicho ajuste negativo y, en consecuencia, incrementa la base imponible de la sociedad **QR** en el ejercicio (en ese importe de 51.058.480,35 euros), con el consiguiente efecto en la tributación consolidada, ya que, a su juicio, y apoyándose en un informe de la Subdirección General de Ordenación Legal de la AEAT (SGOL), no procedía admitir la deducibilidad en base a lo dispuesto en artículo 21.8 LIS ya que en éste, para admitir la deducibilidad de este tipo de rentas negativas, se exige la extinción efectiva de la sociedad participada por la que se generan, no siendo suficiente, a estos efectos, la firmeza del auto de apertura de la fase de liquidación en un procedimiento concursal.

El referido informe de la SGOL fue emitido a consecuencia de la solicitud presentada ante el Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC para que se le comunicara la posición de la Administración, señalaba:

"La reforma operada en la LIS por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, se caracterizó por, entre otras medidas, negar la deducibilidad de las pérdidas obtenidas en la transmisión de participaciones en fondos propios de entidades cuando se trate de valores que otorguen el derecho a la aplicación de la exención regulada en su artículo 21. De esta manera, como señala la propia exposición de motivos del citado Real Decreto-ley, se descarta "la incorporación de cualquier renta, positiva o negativa, que pueda generar la tenencia de participaciones en otras entidades, a través de un auténtico régimen de exención".

En efecto, el legislador no permite la deducibilidad de las rentas negativas derivadas del deterioro de valor o de la baja de participaciones por las que el contribuyente tenga derecho a aplicar la exención de los apartados 1 y 3 del artículo 21 de la LIS, excepto en caso de que se produzca su extinción, y siempre que la misma no se produzca en el marco de una operación de reestructuración. En este caso, el importe de las rentas negativas deberá ser minorado en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que se den determinadas circunstancias.

De conformidad con nuestro derecho mercantil, la extinción de la sociedad se produce con la inscripción de la escritura de extinción en el registro mercantil, cesando en ese momento la personalidad jurídica de la entidad. La apertura de la fase de liquidación en un concurso de acreedores produce, como sostiene el consultante, la disolución de la entidad, pero en ningún caso su extinción, sin perjuicio de que tal extinción tenga lugar necesariamente a la conclusión de dicha liquidación. Por ello, entendemos que no puede interpretarse, a efectos de aplicar el artículo 21.8 de la LIS, que la disolución de la sociedad que se produce con la apertura de la fase de liquidación equivale a la extinción de la misma, pues se trata de situaciones claramente diferenciadas por nuestro derecho mercantil, de forma que si tal fuera la voluntad del legislador se habría referido expresamente a aquella circunstancia, como lo hace por ejemplo en el artículo 13.1 de la LIS.

El apartado 8 del artículo 21 de la LIS establece una regla general que no introduce excepciones en función de si la extinción se produce en el contexto de un concurso de acreedores, en el que, en algunos casos, con la apertura de la fase de liquidación pueda estimarse con certeza la pérdida derivada de la futura extinción. El vínculo del accionista con la inversión persiste hasta la extinción de la entidad, pudiéndose generar variaciones en la cuota de liquidación y, en consecuencia, en la renta negativa calculada.

En definitiva, entendemos que el artículo 21 apartado 8 de la LIS exige una extinción efectiva de la sociedad participada para la inclusión, en la base imponible de su partícipe, de las rentas negativas derivadas de tal circunstancia, sin que baste, a tales efectos, que la sociedad participada este avocada a tal extinción. Tal criterio se ve apoyado además por el hecho de que la determinación del importe de la renta negativa a integrar depende directamente de la fecha en que la misma se produzca, conforme a lo señalado en el segundo párrafo de dicho precepto, fecha cierta que coincide con la de la extinción de su personalidad jurídica.

En cuanto a las consultas de la DGT citadas, se refieren a cuestiones distintas de la aquí analizadas, con la que presentan diferencias sustanciales. Así, mientras que la V4873-16 se refiere al deterioro y baja contable de una participación y es anterior a la aprobación de la reforma mencionada del artículo 21 de la LIS, las identificadas con número V2466-16 y V3158-15 se refieren a la no aplicación de los límites establecidos en la LIS para la compensación de bases imponibles negativas y la deducción de gastos financieros en el periodo de extinción de la entidad. De estas dos últimas entendemos que tampoco puede extraerse el criterio defendido por el contribuyente, pues se trata de supuestos en que se concluye la no aplicación de los límites mencionados durante todos los periodos que duren la fase de liquidación y no sólo en el de su efectiva extinción, ante la posibilidad de que el contribuyente no pueda llegar a compensar las bases imponibles negativas o deducir los gastos financieros debido a la extinción del contribuyente.

Finalmente, en relación con el análisis contable realizado por el contribuyente, no compartimos que en el caso de que proceda dar de baja el instrumento de patrimonio del que es titular el contribuyente, proceda dar de alta un activo diferente por el mismo valor, que no obstante se deteriora inmediata e íntegramente. Del mismo modo, tampoco compartimos que el derecho del contribuyente a percibir su cuota de liquidación pueda registrarse como derecho de crédito, al entender que tal calificación no refleja fielmente su naturaleza."

La conclusión a la que se llega por parte de la SGOL, y que se contiene en el punto V del citado informe, es que:

"Con base en lo anteriormente expuesto, entendemos que la integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las rentas negativas obtenidas por el contribuyente requiere la efectiva extinción de la entidad participada, sin que baste a tales efectos la firmeza del auto de apertura de la fase de liquidación en un procedimiento concursal. De esta manera, el contribuyente podrá integrar tales rentas negativas en su base imponible en el periodo impositivo en que se produzca tal extinción.

Asimismo, tampoco se considera procedente la inclusión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de una eventual pérdida por deterioro de valor del derecho de crédito que la entidad manifiesta que procede reconocer en lugar del instrumento de patrimonio que representa la participación en la concursada, en la medida en que responde a un registro contable que entendemos no se ajusta a nuestra normativa contable."

Pues bien, este TEAC comparte esos razonamientos y conclusiones, por lo que entiende que se debe confirmar la regularización practicada por la Inspección sustentada en los mismos, ya que, efectivamente, el artículo 21 de la LIS solo permite la deducibilidad de las pérdidas (rentas negativas) de la participada en el supuesto de extinción de la sociedad y no antes como puede ser el momento de la disolución de la entidad y la apertura de la fase de liquidación.

Así, hay que recordar que el referido artículo 21.8 LIS establece:

*"8. Serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de **extinción de la entidad participada**, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.*

En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma."

La ley sólo prevé la extinción de la entidad como momento en que puede deducirse las rentas negativas y no en cualquier momento anterior como el de la disolución de la entidad.

Hay que recordar que, según lo dispuesto en el artículo 371 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

"1. La disolución de la sociedad abre el período de liquidación.

2. La sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza. Durante ese tiempo tiene que añadir a su denominación la expresión "en liquidación".

(...)"

Disuelta la sociedad y una vez finalizado el procedimiento de liquidación, los liquidadores otorgarán escritura pública de extinción que se inscribirá en el Registro Mercantil, no siendo hasta ese momento cuando se produce la pérdida de la personalidad jurídica y, por tanto, cuando se deja de ser sujeto pasivo del IS. La STS de 25 de julio de 2012, en esencia, vino a establecer que es la cancelación de los asientos registrales (practicados antes de la interposición de la demanda) lo que señala el momento de extinción de la personalidad social de una entidad. Y, siguiendo esa misma STS, cabe señalar que una sociedad liquidada y que incluso haya repartido entre sus socios el patrimonio social es, efectivamente, una sociedad vacía y desprovista de contenido, pero resulta necesaria la cancelación (la inscripción en el Registro Mercantil del asiento de cancelación) para determinar de modo claro, en relación con todos los interesados, el momento en que se extingue la sociedad.

Este TEAC, en Resolución RG 6459/2020 de 24/11/2022 ha señalado:

NOVENO.- ...

La figura "extinción de las sociedades de capital" está regulada en el TRLSC y se entiende producida cuando se dan las circunstancias recogidas en los artículos 360 y siguientes de dicho texto legal, finalizando con la inscripción en el Registro Mercantil.

Por tanto, al no haber probado la interesada que se ha producido la extinción de la entidad y que dicha extinción había sido efectivamente inscrita en el Registro Mercantil en 2007 procede desestimar sus pretensiones, ya que en dicho ejercicio 2007 aun estando ya disuelta la entidad, conservaba su personalidad jurídica y no estaba extinguida, por lo que las pérdidas (rentas negativas) vinculadas o relacionadas con la misma no eran, todavía, deducibles en el IS de la entidad que detentaba participación en aquella.

Sexto.

En la siguiente alegación el reclamante sostiene que las limitaciones a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro, a las deducciones por doble imposición y a la compensación de bases imponibles negativas en el IS, establecidas por el Real Decreto-ley 3/2016, deben ser consideradas improcedentes, e inaplicables, ya que dicho Real Decreto-Ley 3/2016 adolece de graves vicios de inconstitucionalidad, por vulnerar los límites materiales que no puede traspasar un Real Decreto-ley (artículo 86.1 de la CE) así como el principio de capacidad económica (artículo 31 de la CE).

Frente a las referidas alegaciones del obligado hay que empezar señalando que el día 02/12/2016 se aprobó por el Consejo de Ministros el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

En concreto, el artículo 3 del citado Real Decreto-ley introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades que pueden agruparse en dos bloques dependiendo de la fecha de entrada en vigor:

1) Respecto a los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2016, las medidas más relevantes introducidas fueron las siguientes:

- Limitación en la compensación de bases imponibles negativas: se introduce una nueva disposición adicional 15ª de la LIS que establece nuevos límites a la compensación de las bases imponibles de las grandes empresas (aquellas cuyo importe de cifra de negocios del ejercicio anterior sea de, al menos, 20 millones de euros), consistentes en un 50% de la base imponible previa positiva en caso de que dicha cifra de negocios estuviese entre 20 y menos de 60 millones de euros, y en un 25% cuando la misma fuese de, al menos, 60 millones de euros. Dicha medida aplica tanto en régimen individual de tributación como bajo el régimen fiscal de consolidación fiscal.

- Limitación en el porcentaje de aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición: la misma disposición adicional limita la aplicación del importe relativo a las deducciones para evitar la doble imposición hasta un máximo del 50% de la cuota íntegra para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio anterior fuese de, al menos, 20 millones de euros.

- Reversión de los deterioros de cartera fiscalmente deducibles: la disposición transitoria 16ª establece, en su apartado tercero, la obligatoria reversión de los deterioros de cartera que fueron fiscalmente deducibles por los contribuyentes en ejercicios iniciados antes del 01/01/2013, realizándose dicha integración de acuerdo a ciertas reglas pero, como mínimo y de forma obligatoria, en quintas partes durante el ejercicio 2016 y los cuatro ejercicios siguientes.

2) Respecto a los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2017, las medidas más relevantes introducidas fueron las siguientes:

- Limitación en la deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones: se modifica el artículo 21 de la LIS, así como otros artículos relacionados, para no permitir la deducibilidad de las pérdidas originadas por la transmisión de participaciones que cumplan los requisitos previstos en la mencionada normativa.

- Limitación en la deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de establecimientos permanentes: se modifica el artículo 22 de la LIS para no permitir la deducibilidad de las pérdidas originadas por la transmisión de establecimientos permanentes.

Alega la interesada, en esencia, la **inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 por vulnerar los artículos 86.1 y 31.1 de la CE**, señalando que los argumentos esgrimidos por el Tribunal Constitucional en la sentencia de 1 de julio de 2020, por la que se declaró la nulidad del Real Decreto Ley 2/2016 (relativo a la modificación del régimen de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades), son extrapolables al Real Decreto-ley 3/2016.

Al respecto, hemos de señalar que la Audiencia Nacional, mediante Auto de fecha 23/03/2021 (recurso nº 575/2017), acordó elevar cuestión de inconstitucionalidad frente al referido Real Decreto-ley 3/2016 ante el Tribunal Constitucional "por la posible vulneración de lo dispuesto en el artículo 86.1 en relación con el 31.1 de la Constitución española"; sin embargo, dicho Tribunal inadmitió por razones de forma la referida cuestión de inconstitucionalidad.

Este TEAC ha tenido conocimiento de la reciente providencia dictada por el Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 4 de julio de 2023, por la que se admite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad número 2577-2023 planteada por la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario núm. 575-2017, en relación con el artículo 3. Primero, apartados uno y dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, por posible vulneración de los artículos 86.1 y 31.1 CE.

La referida cuestión de inconstitucionalidad fue planteada por la Audiencia Nacional mediante auto de fecha 3 de marzo de 2023, mediante el que acordaba:

"Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, apartados primero -por el que se añade una disposición adicional decimoquinta de la LIS que viene a limitar a las grandes empresas la compensación de BINS y la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición internacional- y segundo -por el que se modifica el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la LIS que obliga a revertir los deterioros de valores representativos de participaciones en el capital

o fondos propios que fueron fiscalmente deducibles en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 y ello con independencia de la renta obtenida en el periodo impositivo por vulneración de los límites materiales en orden a la modificación de elementos esenciales del Impuesto sobre Sociedades (artículo 86.1 CE) e incidir en el deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE)."

No obstante, como ya decíamos en relación con el Auto planteado por la Audiencia Nacional en fecha 23 de marzo de 2021, en lo que se refiere a este órgano revisor, su normativa reguladora solo contempla la posibilidad de suspender en casos tasados, entre los que no se encuentra el planteamiento por los tribunales contencioso-administrativos de una cuestión de inconstitucionalidad, por lo que hasta tanto el Tribunal Constitucional no falle sobre la inconstitucionalidad de la norma cuestionada, debemos resolver aplicando la normativa vigente.

Por otra parte, como señala el reclamante, el día 01/07/2020 el Tribunal Constitucional dictó la sentencia n.º 78/2020 declarando la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 de la CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 de la CE (lo que determinó la consideración como indebidos de los ingresos de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades realizados conforme a la disposición adicional decimocuarta de la LIS durante la vigencia de dicho Real Decreto-ley). No obstante, no resulta posible extender los efectos de la referida sentencia al Real Decreto-ley 3/2016, al no ser esta norma objeto de dicha cuestión de inconstitucionalidad (la número 1021-2019). Ello equivaldría a emitir ex novo un juicio de inconstitucionalidad, lo que está terminantemente vedado a este Tribunal Central en virtud de su doctrina reiterada según la cual, de conformidad con lo previsto en el artículo 226 de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos económico-administrativos está limitado a enjuiciar los actos de aplicación de los tributos, mientras que la revisión de las cuestiones de legalidad de las normas reguladoras de los mismos se atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Así, los Tribunales Económico-Administrativos únicamente pueden pronunciarse sobre la adecuación o no al Ordenamiento Jurídico de los actos administrativos dictados en materia de naturaleza tributaria, competencia que en ningún caso incluye la revisión de las normas dispositivas aplicadas para la producción de los actos impugnados, correspondiendo el control de la constitucionalidad de las leyes al Tribunal Constitucional, ya sea vía recurso de inconstitucionalidad o de amparo (artículo 27 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 161 de la Constitución Española), y el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales, gubernativas o administrativas, a la jurisdicción contencioso-administrativa, por medio de la interposición del oportuno recurso (artículo 112.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y artículos 25 y 26 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación todos ellos con el artículo 106 de la Constitución Española).

En consecuencia, dado que en el caso que nos ocupa la entidad alega la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, y no pudiendo este TEAC pronunciarse sobre la posible ilegalidad o inconstitucionalidad de las normas que tiene que aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales, hemos de desestimar las alegaciones de la recurrente sin entrar a dilucidar sobre esta cuestión, al resultar incompetente para conocer de la misma.

Séptimo.

En la siguiente alegación el reclamante sostiene la improcedente imputación ajuste derivado de la UTE COMPLEJO AMBIENTAL JK (...) realizando, al efecto, las mismas alegaciones ya realizadas por dicha UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS (UTE) COMPLEJO AMBIENTAL DE JK, con N.I.F. ..., en el marco de la reclamación económico - administrativa tramitada con RG n.º 35-01359-2019 interpuesta ante el TEAR de Canarias frente al acuerdo de liquidación, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Canarias a su cargo, y que es, en esencial, del que resulta la regularización a la entidad el grupo NP SAU que es la que se recoge en las liquidaciones que son aquí objeto de impugnación.

Pues bien, frente a las referidas alegaciones, hay que señalar que este TEAC dicta, en el día de la fecha, resolución del recurso de alzada, tramitado con RG 8330/22, que se ha promovido por dicha UTE contra la Resolución del TEAR de Canarias por la que se resolvió dicha impugnación y en la que se confirmaba plenamente la regularización practicada; en esa resolución que, lógicamente, debemos reiterar ahora, hemos concluido:

CUARTO.- Entrando ya en las alegaciones en cuanto al fondo de la regularización practicada, el reclamante sostiene, en primer lugar, que no es procedente tener que tributar, en los ejercicios comprobados -2013 a 2016 - por los ingresos correspondientes a unas obras que ni siquiera estaban terminadas en 2016, sosteniendo, a estos efectos, que "en ningún momento puede ser gravada por un hipotético beneficio que determina la Inspección por diferencia entre el coste contabilizado de la obra y el coste final total a cierre del ejercicio 2016, ya que dicha diferencia, como ha quedado acreditado que recoge el contrato, se corresponde con obras que la UTE está obligada a ejecutar en el futuro y, que, en ese momento, generaran la renta que correspondan."

Señala que dichas obras se refieren, entre otras, a las obras de los GRS del acondicionamiento de la planta de biometanización Fase I, equipos de la planta de biometanización Fase I y II, el sistema de adecuación del digesto del acondicionamiento de la planta de biometanización Fase II, el plenum de aireación de la planta de bioestabilización, drenaje superficial de las subceldas 1.2 y 1.3, huertos urbanos de la senda ambiental, y mantas solares fotovoltaicas, así como a las obras de sellado y clausura del nuevo vaso de vertido y construcción de las subceldas de vertidos 1.4, 2.2, 2.3 y 2.4.

Según el obligado, la Inspección, a la hora de dictar la regularización, no ha tenido presente que hay determinadas obras que obligan a la UTE a realizarlas en periodos posteriores al 31 de diciembre de 2016, a pesar de que el complejo se puso en funcionamiento a partir del 31 de diciembre de 2016.

Pues bien no cabe aceptar las alegaciones del obligado, ya que, confirmando lo que ya digo el TEAR, este TEAC considera que la Inspección motivado debidamente como el importe presupuestado del proyecto, 42.805.593,18 euros, se corresponde con obras ya realizadas a 31 de diciembre de 2016, y no abarca a las obras de acondicionamiento o mejora de la instalación que la UTE se comprometía a realizar en el futuro, una vez aquella ya estaba puesta en funcionamiento, como consecuencia de la explotación del complejo, y sin que el obligado haya acreditado, en modo alguno, ni ante la Inspección ni tampoco ante el TEAR ni ante este TEAC, que el beneficio de 6.224.796,55 euros por las supuestas obras a realizar a partir de 2016 haya sido declarado en ninguna de las declaraciones posteriores a 2016; ni tan siquiera ha explicado de forma mínimamente razonable por qué contabiliza el activo concesional sólo por los costes (36.580.796,63) cuando finaliza la construcción el 31 de diciembre de 2016 y comienza a declarar ingresos a partir de 42.805.593,18 euros desde el 1 de enero de 2017.

Así, frente las referidas alegaciones del obligado la Inspección manifestaba lo siguiente en el acuerdo de liquidación:

"En relación al argumento del importe del precio pactado a tener en cuenta como ingresos para efectuar la regularización de la fase de construcción, esta Jefatura pone de manifiesto que, a la vista de los hechos probados en las actuaciones inspectoras, existe una evidencia palmaria de defraudación por la UTE, al menos, del beneficio de 6.224.796,55 euros -diferencia entre los ingresos de ejecución material de 42.805.593,18 euros y los costes contabilizados de obra de 36.580.796,63 euros-, porque no es que se trate de una cuestión de imputación temporal discutida, es que nunca consta integrado en el resultado contable y, por ende, en la base imponible del IS en ningún período de la fase de construcción (2012 a 2016) y tampoco en 2017 que es el primero de la fase de explotación -último ejercicio con período de liquidación cerrado en la fecha del dictado de este acuerdo- en el que se declaran ingresos sólo por el primer año del canon de explotación que parte de un valor inicial del activo de 42.805.593,18 euros. No hay duda alguna que esos 6.224.796,55 euros corresponden a los ingresos del presupuesto de inversión sobre obra ya ejecutada al cierre de 2016, y no hay norma de ningún tipo contable o fiscal que habilite no haber contabilizado los ingresos indicados, y tampoco la UTE ha ofrecido argumentos al respecto de por qué contabiliza el activo concesional sólo por los costes (36.580.796,63) cuando finaliza la construcción el 31 de diciembre de 2016 y comienza a declarar ingresos a partir de 42.805.593,18 euros desde el 1 de enero de 2017.

Así, incluso partiendo de la cifra alegada de 42.805.593,18 euros como punto de partida del canon de explotación desde el inicio de 2017, la entidad incurre en una manifiesta incoherencia porque pretende contabilizar sólo ingresos por diferencia entre el valor actual de dicho activo de 42.805.593,18 euros y el valor final de 75.598.729,33 euros -así lo ha comenzado a realizar en 2017-, sin que haya justificado la falta de contabilización del activo contra ingresos desde el saldo que luce en su contabilidad de 36.580.796,63 euros al cierre de 2016 y 42.805.593,18 euros de valor de su derecho frente a la Administración a 1 de enero de 2017 que entiende computable en esa fecha en las alegaciones.

Por ello, cabe colegir implícitamente la nula integración del beneficio de 6.224.796,55 euros, a pesar de que corresponde indubitadamente a ingresos de la fase de construcción del complejo con arreglo al presupuesto de inversión."

Destaca, a estos efectos, a pie pagina la Inspección que:

"Se ha consultado la autoliquidación del IS 2017 al objeto exclusivo de dar cumplida respuesta a este alegato y consta que la UTE ha declarado como ingreso financiero de entidad concesionaria de infraestructura pública el importe de 2.930.955,48 euros (casilla 00711 del modelo 200), cantidad que se aproxima -siendo incluso inferior- a la rentabilidad esperada por el canon de explotación en 2017 conforme al cuadro a coste amortizado francés incorporado al contrato que figura en la página 7 del acta prevista en 2.996.391,52 euros. Se aprecia, por tanto, que la UTE tampoco declaró importe alguno en 2017 de los 6.224.796,55 euros del beneficio de ejecución material."

Más adelante, desestima expresamente la alegación de que las concretas obras identificadas por el obligado se corresponden con obras que se produjeron a partir de 2016 y que, por eso, los ingresos correspondientes a las mismas no pueden existir ni imputarse antes de 2016, motivando cómo, de acuerdo a la normativa contable de aplicación, dichas obras se corresponden por una parte con obras de reposición para mantener el complejo en

funcionamiento, tratándose contablemente como gastos en los 17,5 ejercicios de la fase de explotación que irán dotando una provisión específica, y cómo las obras de reversión por el sellado final contablemente suponen mayor coste del activo ya desde la fase de construcción a través de la provisión por desmantelamiento o retiro del inmovilizado, señalando:

"El tercer y último argumento se refiere a que dentro del presupuesto de inversión de 48.798.376,22 euros existen partidas por obras que no están ejecutadas a 31 de diciembre de 2016 porque necesariamente habrán de realizarse a lo largo de la explotación. En concreto, de acuerdo con el contrato se presupuestan 5.667.199,21 euros -subceldas 1.4, 2.2, 2.3 y 2.4 y sellado final- por obras de construcción de nuevos vasos contenedores, junto con el sellado de los colmatados a medida que se va completando su capacidad en los 17,5 años, y obras del sellado final del complejo por exigencias de la normativa medioambiental. La UTE alega que esos ingresos de 5.667.199,21 euros sólo se devengan a medida que se realicen esas obras en el futuro, por lo que los ingresos a computar en la fase de construcción no serían 48.798.376,22 euros sino 43.131.177,01 euros.

Este argumento no puede prosperar por los motivos siguientes. En primer lugar, la propia Administración contratante imputa temporalmente todo el presupuesto de obra de 48.798.376,22 euros a los ejercicios 2012 a 2016, y únicamente acuerda con la UTE que las partidas de ingresos por beneficio industrial y gastos generales sean abonadas vía canon de explotación a partir de 2017, de lo que se deduce sensu contrario que el presupuesto de construcción, incluidas las subceldas 1.4, 2.2, 2.3 y 2.4 y sellado final, conforman los ingresos del presupuesto de los 5 años construcción entre 2012 y 2016. En segundo lugar, ello es coherente con la normativa contable a aplicar a las obras en contratos de concesión de obra pública en los que se deban implementar actuaciones posteriores al inicio de la explotación de la infraestructura. Dicha normativa contable está transcrita en la página 22 del acta y es la NRV 2 Orden EHA 3362/2010, relativa a las "actuaciones sobre la infraestructura durante el plazo de duración del acuerdo", entre las que cabe destacar las enunciadas en las letras b) y c) del apartado 2.1:

"b) Las actuaciones de reposición y gran reparación cuando se realicen respecto a períodos de utilización superiores al año, que sean exigibles en relación con los elementos que ha de reunir cada una de las infraestructuras para mantenerse apta a fin de que los servicios y actividades a los que aquéllas sirven puedan ser desarrollados adecuadamente.

c) Las actuaciones necesarias para revertir la infraestructura a la entidad concedente al final del período de la concesión, en el estado de uso y funcionamiento establecidos en el acuerdo de concesión."

Parece bastante claro que las partidas afectadas en las subceldas 1.4, 2.2, 2.3 y 2.4 y sellado final se refieren a este tipo de actuaciones, a saber, las subceldas implican la construcción de nuevos vasos contenedores tras el sellado de los completos, de lo que se deduce su naturaleza de actuaciones de reposición para mantener el complejo apto en funcionamiento, mientras que el sellado final de la instalación se debe a exigencias medioambientales contempladas en el contrato y se enmarcan como actuaciones de reversión al término de la concesión. Partiendo de estas consideraciones, la propia NRV 2 Orden EHA 3362/2010, apartado 2.2.b), establece la forma de contabilización:

"b) Cuando la contraprestación del acuerdo se califique como un inmovilizado intangible, el tratamiento contable de las diferentes actuaciones descritas en el apartado 2.1 será el siguiente:

(...;)

b.2) Las descritas en la letra b) en la medida en que ponen de manifiesto un desgaste o consumo de parte de la infraestructura, traerán consigo la dotación de una provisión sistemática en función del uso de la infraestructura y hasta el momento en que deban realizarse dichas actuaciones. La dotación de esta provisión originará el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las descritas en la letra c) también motivarán el reconocimiento de una provisión sistemática de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, salvo que constituyan obligaciones asimilables a los gastos de desmantelamiento o retiro regulados en la norma de registro y valoración 2.^a Inmovilizado material del Plan General de Contabilidad, en cuyo caso formará parte del valor del inmovilizado intangible, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas de estas actuaciones.

El tratamiento contable de las citadas provisiones se ajustará a la norma de registro y valoración 15.^a Provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad".

Es decir, partiendo de la calificación contable de la obra como activo intangible, por todos los motivos expuestos en el fundamento de derecho anterior, los costes de las obras de reposición por los nuevos vasos contenedores se tratan contablemente como gastos de los 17,5 ejercicios de la fase de explotación que irán dotando una provisión específica, en una suerte de prorrateo de dichos gastos a medida que los vasos se van colmatando,

al objeto de efectuar un reparto proporcional del coste de cada nuevo vaso a lo largo de la vida útil del anterior a medida que avanza el período concesional, de tal forma que se verán retribuidos a través del canon de amortización (siendo otro motivo que explicaría el elevado tipo de interés acordado en el canon) y, por tanto, se respeta escrupulosamente la correlación de ingresos y gastos, ya que pertenecen a gastos de la explotación del complejo y habrán de venir de la mano de los ingresos de la misma explotación (canon).

Por su parte, las actuaciones de reversión por el sellado final, que son conocidas y suponen una obligación desde la firma del contrato, la norma contable citada prevé su reconocimiento como mayor coste del activo ya desde la fase de construcción a través de la provisión por desmantelamiento o retiro del inmovilizado, por lo que ofrece pocas dudas que esta partida del presupuesto de inversión debe formar parte del valor del activo en los ejercicios objeto de inspección y, de esta manera, refuerza que el valor contable del activo al cierre de 2016 debe ser 48.798.376,22 euros.

Por los motivos expuestos, esta Jefatura acuerda **DESESTIMAR** este extremo de las alegaciones."

La referidas manifestaciones de la Inspección no han sido desvirtuadas en modo alguno por el interesado por lo que procede desestimar las alegaciones en el presente punto confirmando la regularización de la inspección en cuanto a la diferencia de coste de las obras contabilizadas a 31 de diciembre de 2016 y su coste presupuestado que se debe considerar como ingreso no declarado por el obligado e imputarse proporcionalmente durante los ejercicios 2013 a 2016 según el grado de avance de las obras.

QUINTO.- A continuación, el obligado alega que, en todo caso, en función de lo previsto en el artículo 19.4 del TRLIS y 11.4 de la LIS, la renta devengada en la construcción del complejo durante los ejercicios 2013 a 2016 (el denominado canon de amortización) y que la propia Inspección reconoce que se empezó a cobrar a partir de 2017 corresponde declararla en función de su cobro, al tratarse de una operación a plazo y, por tanto, su imputación como renta fiscal en el IS ha de realizarse cuando dichos cobros sean exigibles y no antes, al no haber optado el obligado por el criterio de devengo.

Dicha alegación hace referencia al importe de 5.992.783,04 euros, que procede de la diferencia entre el presupuesto total de la obra y el valor del contrato incluyendo el margen de beneficio (42.805.593,18 euros y 48.798.376,63 euros), que el obligado alega que se debe tributar cuando se cobra vía canon de amortización.

Pues bien, antes de analizar las referidas alegaciones del obligado hay que empezar señalando que el artículo 19.4 del TRLIS establecía:

"En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los **correspondientes cobros, excepto** que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, **las ventas y ejecuciones de obra** cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas. "

Por su parte, el artículo 11.4 de la LIS establece:

"En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean **exigibles** los correspondientes cobros, **excepto** que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán **operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.**

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice. "

En función de la fecha de la operación a plazo la Disposición transitoria primera de la LIS "Regularización de ajustes extracontables" de la LIS, establece lo siguiente:

(...;) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de integrar en períodos impositivos iniciados a partir

de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en períodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015.

El reclamante alega, en base a los referidos artículos que la UTE, que aplicó el criterio de caja en los ejercicios objeto de regularización (2013 a 2016) y, por tanto, éste es el que debió ser confirmado por la Inspección, al ser el criterio de caja el aplicable como norma general en las operaciones con precio aplazado, ya que de otra forma tuvo que haber un acto voluntario renunciando al criterio general (artículo 19.4 TRLIS) y solo así, mediante el ejercicio de dicha opción hubiera aplicado el criterio de devengo.

Pues bien frente a la referida alegación, que ya se realizó ante el TEAR en primera instancia, hay que manifestar que no es cierto que el obligado aplicase el criterio de caja en los ejercicios comprobados ya que, en todo momento, ante la Inspección defendió que el devengo de la renta se produjo a partir de 2017 con el inicio de la explotación y no antes, y por ello defendía la correcta contabilización y tributación a partir de dicha fecha de la renta como activo financiero.

Si hubiera optado por el criterio de caja debería figurar en su contabilidad de los ejercicios comprobados la renta de la construcción devengada en cada ejercicio y haber realizado el correspondiente ajuste extracontable que, como se ha expuesto, no es lo que ocurre en el presente caso, habiendo quedado plenamente constatado que el obligado no contabilizó, en esos ejercicios, ninguna renta por el beneficio o resultado de la construcción, tal y como, por otro lado, le correspondía de acuerdo a las normas contables aplicables a las empresas constructoras.

Por el contrario, se aplicó el criterio de devengo, sin bien de forma errónea, al entender que el devengo de la renta de la construcción se producía a partir de 2017 junto con el devengo de la renta por la explotación de la obra, por lo que es proceden regularizar en los términos expuestos.

Así, en sus alegaciones ante la Inspección antes del trámite de audiencia de 12 de febrero y en sus alegaciones a las actas 3 de mayo de 2019 defendía su correcta contabilización y tributación a partir de 2017.

A estos efectos, sirva señalar que ya en las alegaciones al acta, la entidad aludía expresamente a, la su juicio, correcta contabilización a partir de 2017 señalando:

"Tal y como ha quedado acreditado durante el procedimiento inspector y se ha reflejado en el acta, la contabilidad de mi representada se rige por lo dispuesto en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda Orden EHA/336212010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

En la citada Orden se recogen las normas de registro, valoración e información a incluir e en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas la cual no incluye, en ninguno de los puntos de la norma contable, la obligación de registrar o contabilizar el crédito que tiene la empresa a cobrar por el importe correspondiente al canon de amortización que es importe de la obra a recuperar con la inclusión de un tipo de interés del 7 por ciento.

El modelo de contabilización que resulta aplicable determina que el canon de amortización y su actualización financiera se contabilicen como cuenta a cobrar (modelo cuenta a cobrar) tal y como se ha: hecho, sin que proceda la contabilización duplicada de, dicho canon por ninguna otra vía como indica la inspección."

Pero ya hemos dicho que esa contabilización no puede admitirse como correcta al no contabilizarse la renta derivada de la construcción en función del grado de las obras, que es lo que resulta imperativo según las normas contables aplicables a las empresas constructoras y concesionarias de obras públicas.

Como señala la Inspección:

"...;el beneficio de la fase de construcción (2012 a 2016) es de 12.217.579,59 euros que la Inspección reparte proporcionalmente imputando los ingresos totales de 48.798.376,22 euros por la construcción y acondicionamiento del complejo ambiental en función del grado de avance atendiendo a los costes de la obra de 36.580.796,63 euros.

De conformidad con los datos anteriores, como ya se avanzó, el margen de beneficio sobre el coste es el resultado del cociente entre los ingresos contractuales de esta fase (48.798.376,22) y los gastos contabilizados por la UTE (36.580.796,63) y asciende exactamente a 1,333988888. Este coeficiente se ha aplicado anualmente sobre el coste neto contabilizado a efectos de calcular el ingreso a imputar en cada período (sin regularizar los ingresos imputados al período 2012 por haber operado la prescripción). La diferencia anual entre cada ingreso proporcional a su gasto contabilizado es el importe que ha sido objeto de ajuste en la base imponible de acuerdo con el siguiente cuadro resumen:

(...;)

La operativa anterior supone que el importe del ingreso a imputar en cada ejercicio está perfectamente correlacionado con el gasto incurrido en esta fase de construcción, tal y como se establece el PGC como principio

en su Marco Conceptual, además en la normativa fiscal concretamente en los artículos 19.1 TRLIS y 11.1 LIS, permitiendo el registro contable y fiscal del beneficio de construcción **devengado** en cada período impositivo. Además, como ya se avanzó en el anterior fundamento de derecho, ello es conforme a la regla de contabilización del activo al valor actualizado contenida en la NRV 1.2 Orden ECO 3362/2010. **Ello con independencia de que en el contrato se haya acordado retribuir a la UTE por el beneficio industrial y el presupuesto de gastos generales de 5.992.783,04 euros** (que es la diferencia entre 48.798.376,22 euros y 42.805.593,18 euros) **con posterioridad al devengo ocurrido en la construcción, quedando integrados contractualmente en el canon de explotación desde el 1 de enero de 2017**: se puede observar en el cuadro de amortización del citado canon que el punto de partida del valor del activo no es 48.798.376,22 euros sino 42.805.593,18 euros (página 7 del acta), esto es, la empresa percibirá los ingresos de aquellas dos partidas de la inversión vía remuneración financiera del canon de explotación a lo largo de 17,5 años (siendo un primer motivo que explicaría que el interés acordado sea del 7% y sustancialmente superior al interés legal del dinero para los ejercicios 2017 en adelante). **Como se ha motivado anteriormente, la normativa administrativa reguladora de este tipo de contrato, junto con los principios de correlación de ingresos y gastos, devengo y contabilización del valor actual de los activos, exigen tomar en consideración el presupuesto completo de inversión para fijar el resultado contable y fiscal de los cinco ejercicios de construcción, sin que los flujos de pagos sean relevantes para cuantificar las magnitudes anteriores, teniendo únicamente incidencia los mismos en cuentas de Balance referidas a ingresos devengados pendientes de cobro desde el 31 de diciembre de 2016 que se irían cancelando a medida que la UTE perciba el canon de explotación periódico.**

(...;)

...el Actuario ha regularizado 5.992.783,04 euros como beneficio imputable a la fase de construcción por diferencia entre 48.798.376,22 euros y 42.805.593,18 euros al entender que la inversión en la construcción alcanza el importe global del presupuesto, gastos generales y beneficio industrial incluidos, en lo que en el contrato viene indicado como "inversión total" -denominación ciertamente representativa de la fase destinada a la construcción-, de acuerdo con las normas administrativas y contables señaladas supra, que obligan expresamente en los servicios de construcción de los contratos de concesión de obra pública a computar como contraprestación, además de todos los costes, la partida del margen del beneficio (denominado industrial), motivo por el cual, debe tenerse en cuenta, a efectos de contabilizar y declarar, el ingreso completo de la construcción y acondicionamiento devengado entre 2012 y 2016 por 48.798.376,22 euros.

El argumento expuesto por el obligado tributario se refiere a que, a pesar de estar en la fase de construcción, hemos de tomar en consideración que con ocasión del inicio de la explotación del complejo entraría en juego el canon de amortización, el cual parte de un valor actual de 42.805.593,18 euros al que se añade una rentabilidad para la UTE de 32.793.136,15 euros para concluir en el valor final de 75.598.729,33 euros. De esta forma, se alega que la UTE, euros, a partir del ejercicio 2017 y hasta el final del período concesional, integrará contable y fiscalmente esos ingresos de la fase de explotación -financieros-, de tal forma que se produciría una suerte de doble imposición porque en los períodos posteriores volvería a tributar el importe de 5.992.783,04 euros que es trasladado por la Inspección a los ejercicios 2012 a 2016. En contestación a ello, debemos recordar que **las normas contables y fiscales citadas en esta fundamentación jurídica tienen carácter imperativo y atienden a los principios de correlación de ingresos y gastos y de devengo, por tanto, el hecho de que se haya pactado el abono de los 5.992.783,04 euros en la segunda fase del contrato no altera el importe de ingresos a integrar en el resultado contable y fiscal de los cinco ejercicios de construcción, es decir, a medida que se construye y acondiciona dicho complejo.** Los pactos en el contrato que se aparten del devengo solamente tendrán incidencia a efectos de los cobros y pagos a realizar que, en virtud del articulado del contrato firmado por la UTE y el Cabildo, viene básicamente a diferir en el tiempo el cobro por parte de la UTE de los 5.992.783,04 euros correspondientes a la fase de construcción, que se percibirán vía rentabilidad financiera en el posterior canon de explotación, al ser calculado partiendo de 42.805.593,18 euros a la par de incrementar el interés pactado sobre el interés legal del dinero a partir del 1 de enero de 2017.

Entonces, el devengo y correspondiente registro contable de los ingresos derivados de la contraprestación del servicio de construcción de la UTE se efectúa con arreglo a la NRV 1.1.a) y 1.2.a) de la Orden EHA 3362/2010, la Norma 18º de la Orden de 27 de enero de 1993 y la NRV 14º PGC, al margen del "retraso" acordado en su cobro vía canon de amortización, lo que lleva a **DESESTIMAR** este extremo de las alegaciones, si bien se informa de que la UTE podrá reducir los ingresos de los 17,5 años de la fase de explotación en esos 5.992.783,04 euros, a medida que vaya devengando el canon de explotación, comparando cada ingreso anual previsto en el canon pactado (desde 42.805.593,18 euros) con los que resultaran de un nuevo cuadro con un nuevo tipo de interés efectivo (TIE) partiendo de 48.798.376,22 euros y finalizando en el valor pactado del activo de 75.598.729,33 euros, de tal forma que los ingresos a contabilizar y declarar fiscalmente en el global de esta segunda fase serán inferiores a los que figuran en el cuadro de amortización a lo largo de los 17,5 años en un total de 5.992.783,04 euros. Respecto del ejercicio 2017 ya declarado, la UTE podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación conforme al procedimiento previsto en los

artículos 120.3 LGT y 126 a 129 RGAT y para los ejercicios 2018 y siguientes la UTE habrá de tomar en cuenta esta regularización para rehacer los cálculos al efecto y declarar el Impuesto sobre Sociedades."

SEXO.- En relación a la consideración de la concesión como activo financiero y la aplicación en todo caso, si fuera considerado como activo intangible, de la deducción por inversiones en Canarias no cabe tampoco aceptar la alegación del obligado ya que, como señala la Inspección, no existe una retribución anual asegurada a la UTE al existir, durante la explotación, distintas fuentes de retribución variables y, además, el canon de amortización tampoco está completamente asegurado ya que la concesionaria asumía la obligación de hacerse cargo de todos los costes necesarios para el funcionamiento correcto de la planta en función a los objetivos de tratamiento de residuos establecidos, aun cuando los costes adicionales no estuvieran contemplados en el contrato y sin que por ello se deba modificar el importe del presupuesto acordado.

Hay que añadir que, durante dos años, el obligado contabilizó el derecho concesional como activo intangible cambiándolo, y pasando a considerarlo activo financiero sin ninguna explicación. Así, como bien señala la Inspección, la UTE contabilizó el coste de la construcción como activo intangible en 2012 y 2013, reclasificándolo, a partir de 2014, como activo financiero, sin que conste mención o explicación alguna del cambio del criterio contable en las Cuentas Anuales de sus socios, y sin que tampoco conste que se hubiese producido una modificación contractual que habilitara o explicara la alteración contable.

En vía de revisión se limita a señalar, al respecto, sin más, que se trató de un error contable, pero sin dar mayor argumentación por lo que no cabe aceptar sus pretensiones.

En cuanto a que, en todo caso, debería aplicarse, como activo intangible, la deducción por inversiones en Canarias en virtud del principio de regularización íntegra, procede que nos remitamos a la respuesta dada por el TEAR que concluye que no cabe aceptar, en modo alguno, dicha alegación ya que:

"..este órgano tiene estrictamente funciones revisoras por lo que, en principio, no puede entrar a reconocer la existencia de un beneficio fiscal en sede de la entidad comprobada si antes no ha sido reconocido -o denegado- por la Inspección en el curso de las actuaciones.

En relación a ello es importante subrayar que la cuestión relativa a la consideración de la calificación contable del derecho concesional (como activo financiero o como activo intangible) fue abordada por la Inspección en el Acuerdo de liquidación llegando a la conclusión de que, efectivamente, estaríamos ante un activo intangible pero indicando, a la vez, que tal circunstancia no tendría incidencia alguna en la naturaleza del ajuste fiscal propuesto.

(...;)

Llegados a este punto, y si bien es verdad que la solución contable que patrocinaba la Administración respecto de esta concreta cuestión era la de considerar el derecho concesional como un inmovilizado intangible, ello en modo alguno, como pretende el interesado, le obligaría a practicar de oficio una regularización íntegra respecto de la posibilidad de aplicar un incentivo fiscal, principio este que, a nuestro juicio, y con arreglo a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, no está previsto para casos como el que ahora examinamos toda vez que, a tal fin, el interesado debiera haber solicitado a la Inspección en el curso de las actuaciones la aplicación del mismo siempre que se hubieran dado, es claro, los requisitos exigibles"

Se desestiman, por tanto, las alegaciones del obligado.

Procede, en consecuencia, también desestimar las alegaciones realizadas en el marco de la presente reclamación al ser el ajuste realizado, en sede del socio/partícipe de la UTE, entidad integrada en el Grupo Fiscal al que se refiere la presente regularización, únicamente la consecuencia del traslado de la regularización llevada a cabo en sede la UTE, al no ser más que una regularización directa que tiene lugar por las especialidades de tributación de dicho régimen.

Octavo.

En la última alegación, el reclamante sostiene que debería tenerse en cuenta, a la hora de practicar la regularización del IS de los ejercicios comprobados, la aplicación de los créditos fiscales surgidos en el Grupo en ese período comprobado a pesar de que, para ello, contribuyese QR, S.L que entonces formaba parte del grupo, y que en 2018 dejó de ser miembro de él. Señala, asimismo, que la entidad pasó a ser no residente en 2018, por lo que se debería admitir la deducción por el grupo de esos créditos fiscales de dicha entidad.

Pues bien, no cabe admitir las alegaciones ya que, como sostiene la Inspección al respecto, en el acuerdo de liquidación, dichos créditos fiscales son de la entidad individual y no del grupo, y sin que la ley establezca que el

hecho de pasar esa entidad que sale del grupo a tener la condición de no residente permita la aplicación de sus créditos fiscales por el grupo.

Deben ratificarse a estos efectos la motivada reflexión de la Inspección señalando:

"El punto de partida de esta Oficina Técnica ha de ser el artículo 74 LIS. En dicho artículo se regulan los efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal y se indica lo siguiente respecto a las bases imponibles negativas y las deducciones:

1. En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, se procederá de la forma siguiente:

a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible individual de las entidades que forman parte del mismo, en la medida en que hubieran generado la renta objeto de eliminación.

b) Las entidades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán:

1.º Los gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, a que se refiere el artículo 16 de esta Ley, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

2.º La diferencia establecida en el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

3.º Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley, en la medida en que hubieran contribuido a su generación.

4.º Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley pendientes de integrar en la base imponible, en la proporción que hubiesen contribuido a su formación.

5.º El derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos siguientes.

6.º Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación de bases imponibles prevista en el artículo 105 de esta Ley pendientes de adicionar a la base imponible, en la proporción que hubiese contribuido a su formación.

7.º El derecho a la aplicación de las deducciones en la cuota del grupo fiscal pendientes de aplicar, en la proporción en que hayan contribuido a su formación.

La aplicación se practicará en las cuotas íntegras que se determinen en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Ley para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquellos en los que se determinaron los importes a deducir.

8.º El derecho a la deducción de los pagos fraccionados que hubiese realizado el grupo fiscal, en la proporción en que hubiesen contribuido a ellos.

En el apartado 2 del citado artículo se indica que será de aplicación al supuesto de hecho controvertido ya que se indica que "Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación cuando alguna o algunas de las entidades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer a este."

*Respecto a quién corresponde la utilización del crédito fiscal, la **STS de 22 de noviembre de 2007 (rec. 7539/2004)** concluye lo siguiente: "entendemos que del art. 95 de la LIS no cabe deducir que el derecho de las sociedades que integran el grupo a la práctica de las deducciones sea limitado conceptualmente y que sólo pueda ser ejercitado por las sociedades que procedan a la separación en la parte no empleada por el grupo mismo hasta tanto no prescribiera; todo lo contrario, los términos que emplea el art. 95.1.c) de la LIS son categóricos ("la compensación se practicará...), sin que el tenor literal del precepto autorice una interpretación como la que sostiene el representante de la Administración". La sentencia de la AN señala que "La tesis de la Abogacía del Estado, por lo tanto, se basaba en la preferencia del derecho del Grupo sobre la sociedad que se separa del mismo y el Tribunal es claro: no existe dicha preferencia, el derecho de la sociedad saliente no está supeditado a que el Grupo del que se sale no aplique las deducciones."*

*Por su parte en la **STS 20 de noviembre de 2007 (rec. 9465/2004)** el Tribunal razona que " de la literalidad del texto legal se infiere, sin género alguno de dudas, que el derecho a la deducción se atribuye a la sociedad que deje de pertenecer (al grupo) en la proporción en que haya contribuido a su formación (en este caso, la deducción). (...) Además la aplicabilidad de este precepto a las situaciones en que una de las sociedades deja de pertenecer al grupo es incuestionable, a tenor del párrafo tercero del texto antes transcrito, pues el precepto contempla no sólo las hipótesis de "extinción" del grupo, sino también en los casos en que una sociedad deja de pertenecer al grupo, y eso es lo que sucede en el asunto litigioso".*

Dicho de otro modo, el Tribunal Supremo ante el hecho de tanto el grupo como la sociedad saliente habían realizado la deducción, se vio necesariamente en la tesitura de analizar cual deducción era la preferente y concluyó que lo era la de la sociedad, no la del grupo.

El Grupo 217/02 en el ejercicio 2018 y, por ende, en los siguientes, no consigna los créditos fiscales imputados individualmente a **QR SE**, por tanto, a la fecha del presente acuerdo de liquidación dichos créditos no están pendientes de aplicación por parte del Grupo. Es la Ley la que ha imputado dichos créditos a la entidad saliente, quedando exclusivamente en la esfera de esta última la posibilidad o no de proceder a su aplicación. Uno de los argumentos en los que el obligado tributario sostiene su posición es que la entidad saliente pasa a ser no residente. Sin embargo, de la lectura del citado artículo 74 LIS se deduce que el obligado tributario hace una salvedad -la entidad pasa a ser residente en el extranjero- donde la Ley no la hace.

Ante la mención que la entidad hace de la jurisprudencia del TJUE, concretamente de la sentencia ... de 13 de diciembre 2005, en el presente supuesto no resulta de aplicación ya que en el caso de la legislación española no se contempla que el Grupo fiscal pueda aprovecharse de los créditos fiscales de una entidad saliente del Grupo que siga siendo residente por lo que no se estaría vulnerando los artículos 43 CE y 48 CE por no contemplar tampoco el aprovechamiento de los créditos en el caso de que la entidad saliente se traslade al extranjero. Precisamente, y al contrario de lo que sostiene la entidad, reconocer este derecho solo en el caso de que una entidad que sale del Grupo fiscal se traslade al extranjero pondría en mejor situación al Grupo en ese supuesto que en el caso que la entidad saliente mantuviera su residencia en España y ello teniendo en cuenta que la salida al extranjero de la entidad no supone indefectiblemente la pérdida de estos créditos, que volverían a aflorar de manera inexorable en el caso de que dicha entidad volviera a ser residente.

A mayor abundamiento, la doctrina de la Dirección General de Tributos es clara ya que, en contestación vinculante a **consulta V3215-14 de 1 de diciembre de 2014**, responde a la cuestión de si, en el caso de que una sociedad (A), -participada al 100% por la consultante y formando parte del mismo grupo de consolidación fiscal-, tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar en el momento de su salida del grupo fiscal de la consultante, si las mismas se mantendrán en dicho grupo fiscal. La sociedad A ha procedido a trasladar su sede de dirección efectiva al Reino Unido. Sin perjuicio de que la regulación a la que hace referencia es el artículo 81 TRLIS, se señala lo siguiente: "(...) En el caso concreto planteado en el escrito de consulta, la entidad A tributó en régimen de consolidación fiscal, en calidad de sociedad dependiente de la sociedad consultante.

Por tanto, en virtud de lo dispuesto en el apartado 1, letra b) del artículo 81 del TRLIS, la sociedad A, con ocasión de su salida del grupo fiscal, asumirá el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, pendientes de compensar, en la proporción en que hubiere contribuido a su formación. Dicha compensación se realizará, con carácter general, con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación, en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo de compensación previsto en el artículo 25.1 del TRLIS, contado a partir del siguiente a aquellos en que las mencionadas bases imponibles negativas se generaron.

No obstante, en el caso de la presente consulta, dichas bases imponibles negativas no podrán ser compensadas porque la entidad A dejará de tener su residencia fiscal en España, sin que el grupo fiscal pueda proceder a compensar las referidas bases imponibles negativas, puesto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 81.1.b) del TRLIS, el derecho a dicha compensación corresponde en exclusiva a la entidad que deja de formar parte del grupo de consolidación fiscal, sin que este pueda subrogarse en el citado derecho -a diferencia de que lo que sucede en las operaciones acogidas al régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, en las que se prevé expresamente en el artículo 90.3 del TRLIS la posibilidad de compensar bases imponibles negativas pendientes de compensación de la transmitente por parte de la entidad adquirente-."

Compartiendo plenamente estos razonamientos y conclusiones de la Inspección, se desestiman las alegaciones del obligado, que no logran desvirtuar ni poner en entredicho lo expuesto en el acuerdo liquidatorio.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.