

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de octubre de 2025

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 8218/2022

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Otros gastos deducibles. Provisiones. Otras provisiones. Bonus e indemnizaciones.** La Inspección realizó ajustes al resultado contable de XZ-QN y XZ-MP por gastos de personal relacionados con bonus e indemnizaciones, cuestionando la deducibilidad fiscal de determinadas provisiones. En el caso de XZ-QN, se aplicó la presunción del art.121 de la LIS, que considera como rentas no declaradas los pasivos contabilizados pero no justificados, desplazando la carga de la prueba al contribuyente para acreditar la existencia y origen de dichas deudas; sin embargo, como la provisión de 75.540,35 euros estaba contabilizada en un ejercicio ya prescrito, la regularización fue estimada incorrecta en cuanto al periodo imputado. Respecto a XZ-MP, se analizó la deducibilidad de provisiones por bonus e indemnizaciones, señalando que los gastos contables solo son deducibles si cumplen los requisitos de inscripción contable, imputación por devengo y justificación documental, correspondiendo al contribuyente acreditar su deducibilidad conforme al art. 105 de la LGT. La entidad no presentó contratos ni cláusulas que acreditaran la obligación legal de pago de los bonus, por lo que la provisión no fue deducible. En cuanto a la indemnización condicionada a la compraventa de activos de XZ-MP, la obligación era incierta, dependiente de un hecho futuro no ocurrido, lo que impide considerar el gasto como deducible. Por tanto, las regularizaciones de la Inspección fueron confirmadas en lo relativo a la deducibilidad de provisiones, ajustando la contabilidad y los periodos fiscales de manera acorde a la normativa vigente.

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

**ANTECEDENTES DE HECHO**

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

Reclamación	Fecha interposición
8218/2022	30/09/2022
4248/2023	19/06/2023
5595/2023	20/07/2023

SEGUNDO.- Con fecha 15/09/2022, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT en Madrid dictó acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2015-2018, derivado del acta de disconformidad número A02-ACTA\_1 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **XZ-QN SA**, en su condición de representante del grupo .../..., notificándose dicho acuerdo a la interesada el día 19/09/2022 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante comunicación notificada el 17/06/2020.

Las actuaciones de comprobación e investigación tuvieron alcance general de acuerdo con el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), e incluían los conceptos y periodos siguientes:

- Impuesto sobre Sociedades: 2015 a 2018.
- Impuesto sobre el Valor Añadido: Junio/2016 a Diciembre/2018.
- Retención/Ingreso a Cuenta Rendimientos Trabajo/Profesional: Junio/2016 a Diciembre/2018.

Las entidades del grupo fiscal .../... que fueron objeto de comprobación fueron las siguientes:

- **XZ-QN**, SAU.
- **XZ-HS**, SL.
- **XZ-MP**, SLU.
- **JK-BR**, SA.

Como resultado de las actuaciones inspectoras, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, periodos 2015 a 2018, con alcance general, se extendieron las siguientes diligencias de consolidación y actas:

Síguenos en...



A) Con fechas 06/05/2022 y 25/05/2022, las siguientes diligencias de consolidación respecto de las entidades dependientes del grupo:

- Diligencias de consolidación A04-DILIGENCIA\_1, respecto de **XZ-HS**, SL.
- Diligencias de consolidación A04- DILIGENCIA\_2, respecto de **XZ-MP**, SLU.
- Diligencias de consolidación A04-DILIGENCIA\_3, respecto de **JK-BR**, SA.

B) Con fecha 20/06/2022, las siguientes actas:

- Acta de disconformidad A02-ACTA\_2, relativa a las operaciones vinculadas, de la que deriva el acuerdo de liquidación de fecha 20/06/2022, impugnado mediante la reclamación n.º 8140/2022, que se encuentra suspendida desde el 08/11/2023 por la existencia de un procedimiento amistoso.

- Acta de disconformidad A02-ACTA\_1, relativa a la totalidad de los elementos regularizados, de la que deriva el acuerdo de liquidación de fecha 20/06/2022, impugnado mediante la reclamación n.º 8218/2022 que nos ocupa, y en el que se analizaban las siguientes cuestiones respecto de las que la interesada ha mostrado su disconformidad:

1ª Deducibilidad de las retribuciones a miembros de los Consejos de Administración de **XZ-QN** SAU (en adelante, **XZ-QN**) y de **XZ-MP** SL (en adelante, **XZ-MP**).

La Inspección consideró no deducibles de acuerdo con el artículo 15.f) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) las cantidades pagadas, por un lado, por **XZ-QN** en concepto de retribución a los consejeros ejecutivos D. **Axy** (5\*\*.\*\*\*, 4\*\*.\*\*\*, 4\*\*.\*\*\* y 1\*\*.\*\*\* euros, respectivamente en 2015, 2016, 2017 y 2018 -incluye una indemnización por cese-) y D. **Cpp** (1\*\*.\*\*\* euros en 2018) y, por otro, por **XZ-MP** en concepto de retribución a los consejeros delegados D. **Bts** (6\*\*.\*\*\* y 1\*\*.\*\*\* euros, respectivamente en 2015 y 2016) y D. **Drv** (2\*\*.\*\*\*, 5\*\*.\*\*\* y 3\*\*.\*\*\* euros, respectivamente en 2016, 2017 y 2018), practicando los correspondientes ajustes positivos al resultado contable.

2ª Imputación temporal de gastos de personal por bonus e indemnizaciones de **XZ-QN** y **XZ-MP**.

El Órgano Inspector efectuó ajustes al resultado contable en relación con los saldos acreedores que figuraban en determinadas cuentas relativas a gastos de personal por bonus de **XZ-QN** (75.540,35 euros en 2015) y a gastos de personal por bonus e indemnizaciones de **XZ-MP** (+188.288,00, -4.955,00, +143.275,35 y -17.842,08 euros, respectivamente en 2015, 2016, 2017 y 2018), en base, en el caso de **XZ-QN**, al artículo 121 de la LIS y, en el supuesto de **XZ-MP**, a la no deducibilidad de los gastos asociados a provisiones derivadas de obligaciones implícitas o tácitas prevista en el artículo 14.3.a) de la LIS, así como por no derivar la provisión de un hecho cierto.

3ª Exención aplicada por **XZ-MP** en los períodos objeto de comprobación.

La Inspección consideró no procedentes los ajustes extracontables negativos practicados por **XZ-MP** por importes de 434.033,00, 234.671,00, 646.815,00 y 358.553,73 euros, respectivamente en 2015, 2016, 2017 y 2018, en virtud de la disposición ... del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por el Real Decreto Legislativo .../... (en adelante, RDL .../...), al entender que la exención prevista en dicha norma era de aplicación exclusivamente al acontecimiento "... ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011 " y no a los acontecimientos "... ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2014" y "... ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2017".

4ª Deducibilidad de pérdidas por deterioro procedentes del inmovilizado material.

La Inspección consideró, de acuerdo con el artículo 13.2.a) de la LIS, no deducible en 2018 la pérdida por deterioro de 3.166.642,65 euros dotada al tiempo de la reclasificación contable de unos activos como activos no corrientes mantenidos para la venta, al no ser hasta 2019 cuando se produjo la efectiva transmisión de los activos, lo cual determinaba la deducibilidad fiscal de dicho gasto en base al artículo 20 de la LIS.

5º Cuantificación y compensación de bases imponibles negativas y deducciones pendientes.

**XZ-QN** solicitó a la Inspección que se tuvieran en cuenta en la liquidación que se dictara las BINS y las deducciones en cuota en la forma que supusiera la mayor reducción de cuota líquida. La Oficina Técnica estimó en parte la alegación, al no haber tenido en cuenta la entidad en su cálculo las compensaciones de BINS que se habían producido en ejercicios posteriores (2019 y 2020), las cuales no podían ser modificadas.

Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos, la Inspección procedió a dictar una liquidación de la que resultaba una deuda total a ingresar de 2.422.951,00 euros, que se desglosaba en 2.089.468,53 euros de cuota y 333.482,47 euros de intereses de demora.

TERCERO.- Disconforme la entidad con el anterior acuerdo, interpuso con fecha 30/09/2022 ante este Tribunal Económico-Administrativo Central la reclamación n.º 8218/2022. En el escrito de alegaciones presentado con fecha 16/12/2022 expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente al acuerdo de liquidación impugnado:

Primero.- Deducibilidad de las retribuciones por funciones ejecutivas satisfechas a los consejeros delegados de **XZ-QN** y **XZ-MP**.

Segundo.- Incorrecta imputación temporal de gastos de personal por bonus e indemnizaciones.

Tercero.- Derecho a la exención aplicada por **XZ-MP** como entidad organizadora de ACONTECIMIENTO\_1 MX.

Cuarto.- Improcedencia de la regularización de las bases imponibles negativas a 31 de diciembre de 2014.

Quinto.- Improcedencia del ajuste positivo practicado por las pérdidas por deterioro e infracción del principio de regularización íntegra.

Sexto.- Ad cautelam. Incorrecta compensación de bases imponibles negativas. Incidencia en el cálculo de las deducciones. Infracción del principio de regularización íntegra.

CUARTO.- Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias del artículo 191 de la LGT en relación con los ajustes relativos a la imputación temporal de los bonus e indemnizaciones **-XZ-QN** y **XZ-MP-**, las pérdidas por deterioro inmovilizado material **-XZ-MP-**, la deducibilidad de las pérdidas deterioro créditos **-XZ-MP-** y la imputación temporal facturas **-XZ-MP-**, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose el 12/06/2023 a la sociedad el acuerdo de fecha 09/06/2023, por el que se impusieron las siguientes sanciones:

- Ejercicio 2015: Una sanción del 50%, por importe de 27.714,99 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve del artículo 191.1 y 5 de la LGT.
- Ejercicio 2016: Una sanción del 50%, por importe de 187.349,23 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve del artículo 191.1 de la LGT.
- Ejercicio 2018: Una sanción del 50%, por importe de 259.345,32 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve del artículo 191.1 de la LGT.

QUINTO.- Disconforme la entidad con el anterior acuerdo, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central la reclamación n.º 4248/2023. En el escrito de alegaciones presentado con fecha 01/08/2023 expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente al acuerdo sancionador impugnado:

Primero.- Improcedencia del acuerdo sancionador por inexistencia de elemento objetivo al no ser conforme a derecho la regularización de la que trae causa.

Segundo.- Nulidad del acuerdo sancionador por defectuosa motivación al no contestar ni valorar la AEAT las alegaciones formuladas frente a la propuesta de resolución sancionadora.

Tercero.- Nulidad del acuerdo sancionador por defectuosa motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

Cuarto.- Con carácter subsidiario, acreditación de la concurrencia de una interpretación razonable de la norma en los específicos ajustes sancionados.

SEXTO.- Con fecha 29/06/2023, notificado el 03/07/2023, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT en Madrid, dictó acuerdo de rectificación de errores de oficio del acuerdo sancionador anterior, en los siguientes términos:

*"TERCERO. - Se aprecia, por tanto, un error formal de transcripción en uno de los títulos de la primera tabla del fundamento de derecho décimo del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador (página 44) en la que se resumen los importes básicos de la determinación de la sanción efectiva en cada ejercicio. Dicho error consiste en que el título de la columna que dice "2016" debe decir "2017".*

*Asimismo, se aprecia un error formal de transcripción al no haberse hecho constar en el acuerdo el texto de las dos notas a pie de página números 6 y 7.*

*Dichos errores no afectan a la determinación de las sanciones efectivas del acuerdo, por lo que los mismos no tienen incidencia en el importe de la "Sanción a ingresar".*

(...)

*Por consiguiente, se adopta el siguiente*

#### ACUERDO

*Rectificar los errores padecidos en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 09 de junio de 2023, en el sentido expuesto en los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho anteriores".*

En su virtud, las sanciones previamente impuestas se referían a los siguientes ejercicios:

- Ejercicio 2015: Una sanción del 50%, por importe de 27.714,99 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve del artículo 191.1 y 5 de la LGT.
- Ejercicio 2017: Una sanción del 50%, por importe de 187.349,23 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve del artículo 191.1 de la LGT.

- Ejercicio 2018: Una sanción del 50%, por importe de 259.345,32 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve del artículo 191.1 de la LGT.

SÉPTIMO.- Disconforme la entidad con el anterior acuerdo, interpuso con fecha 20/07/2023 ante este Tribunal Económico-Administrativo Central la reclamación n.º 5595/2023. En el escrito de alegaciones presentado con fecha 29/11/2023 reitera las alegaciones presentadas en su día respecto de las anteriores reclamaciones, complementándolas con referencias a los siguientes pronunciamientos judiciales recientes:

Primero.- En relación con la deducibilidad de las retribuciones por funciones ejecutivas satisfechas a los consejeros delegados de **XZ-QN** y **XZ-MP**: la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo en las sentencias de 27 de junio de 2023 (recurso 6442/2021, ECLI:ES:TS:2023:3071) y de 2 de noviembre de 2023 (recurso 3940/2022, ECLI:ES:TS:2023:4594).

Segundo.- Respecto a la regularización efectuada a **XZ-QN** en el IS del ejercicio 2015 con base en el artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) por las remuneraciones pendientes de pago en concepto de bonus: la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2023 (recurso 6934/2020, ECLI:ES:TS:2023:3516) y la resolución dictada por el TEAC el 25 de septiembre de 2023 (reclamación 00/01269/2022).

Tercero.- En relación con la limitación a la compensación de bases imponibles negativas regulada en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la LIS: admisión a trámite por parte del Tribunal Constitucional, mediante providencias de 4 y 18 de julio de 2023, de las cuestiones de inconstitucionalidad números 2577/2023 y 2800/2023 planteadas por la Audiencia Nacional

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 económico-administrativas 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:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de los acuerdos de liquidación, imposición de sanción y rectificación de errores impugnados, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la interesada.

### CUARTO.- Sobre la deducibilidad de las retribuciones por funciones ejecutivas satisfechas a los consejeros ejecutivos de **XZ-QN** y a los consejeros delegados de **XZ-MP**.

En el caso que nos ocupa, la Inspección rechazó la deducibilidad de las retribuciones abonadas, por un lado, por **XZ-QN** a los consejeros ejecutivos D. **Axy** (5\*\*\*,\*\*, 4\*\*\*,\*\*, 4\*\*\*,\*\* y 1\*\*\*,\*\*, euros, respectivamente en 2015, 2016, 2017 y 2018) y D. **Cpp** (1\*\*\*,\*\*, euros en 2018), y por otro, por **XZ-MP** a los consejeros delegados D. **Bts** (6\*\*\*,\*\* y 1\*\*\*,\*\*, euros, respectivamente en 2015 y 2016) y D. **Drv** (2\*\*\*,\*\*, 5\*\*\*,\*\*, y 3\*\*\*,\*\*, euros, respectivamente en 2016, 2017 y 2018). La regularización practicada se fundamentó en que las retribuciones eran contrarias al ordenamiento jurídico (artículo 15.f) de la Ley 27/2017, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades -en adelante, LIS-), concretamente a los artículos 217 y 249 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (en adelante, TRLSC) y a los Estatutos Sociales de las entidades.

Frente a ello, defiende la reclamante la deducibilidad de las retribuciones controvertidas, señalando en el último de sus escritos de alegaciones presentado, en esencia, lo siguiente:

*"Cabe tener en cuenta que la Inspección no cuestionó en ningún momento la realidad de los servicios prestados por el ejercicio de funciones ejecutivas. Simplemente la Administración tributaria entendió que las retribuciones a los consejeros delegados de **XZ-QN** y **XZ-MP** no eran fiscalmente deducibles porque, aplicando la teoría del vínculo, la naturaleza del vínculo es mercantil, siendo irrelevante el desempeño de funciones de alta dirección, en la medida en que los estatutos prevén la gratuidad del cargo de administrador y, por tanto, al no cumplir con la normativa mercantil estaríamos ante gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, resultando de aplicación el artículo 15.f) de la LIS.*

*Sin embargo, a continuación, demostraremos que el acuerdo de liquidación es contrario a Derecho por cuanto no resulta de aplicación la teoría del vínculo y, en todo caso, las retribuciones satisfechas a los consejeros delegados no pueden calificarse como gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Esta conclusión se desprende de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo y, en particular, de las sentencias de 27 de junio de 2023 (recurso 6442/2021, ECLI:ES:TS:2023:3071) y de 2 de noviembre de 2023 (recurso 3940/2022, ECLI:ES:TS:2023:4594).*

(...)

*Tras el correspondiente análisis, el Tribunal Supremo concluye que «resultan deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los Directores Generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los Consejos de Administración de las mismas, siempre y cuando correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos».*

(...)"

Así, la cuestión controvertida en el presente recurso es el tratamiento fiscal de las retribuciones satisfechas por **XZ-QN** a los consejeros ejecutivos D. **Axy** y D. **Cpp** y por **XZ-MP** a los consejeros delegados D. **Bts** y D. **Drv**, debiéndose determinar si la cuantía total de esas retribuciones es deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018.

La retribución de los administradores ha sido uno de los aspectos más controvertidos del derecho societario en los últimos años, por lo que antes de analizar las alegaciones de la reclamante, conviene hacer referencia a la normativa aplicable, así como la doctrina y jurisprudencia al respecto.

El artículo 10.3 de la LIS, en redacción original y única, establece:

*"En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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".*

Así, la deducibilidad del gasto correspondiente a las retribuciones de los Administradores se hacía depender de su "legalidad" conforme a las normas del ordenamiento jurídico mercantil que rigen esta materia. En efecto, el Tribunal Supremo, en su reiterada jurisprudencia, negaba la deducibilidad del gasto basándose en la contravención del ordenamiento mercantil.

La norma tributaria antes del ejercicio 2015 no expresaba nada en relación al ámbito de la retribución de administradores, si bien, las regularizaciones realizadas en esta materia con anterioridad a dicho ejercicio se fundamentaban tanto en 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 (TRLIS), así como en el artículo 14.1 e) del TRLIS relativo a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades. A partir del ejercicio 2015, el artículo 15 de la LIS, en redacción original, determina lo siguiente:

*"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

(...)

*e) Los donativos y liberalidades.*

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

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

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

*f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico".*

Por otro lado, la normativa mercantil aplicable también sufrió una modificación legislativa a partir del ejercicio 2015. En concreto, el TRLSC fue modificado por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre (en vigor desde el 1 de enero de 2015), aprobando una nueva redacción, entre otros, de los artículos 217, 218 y 249 del TRLSC, cuya redacción quedó como sigue:

• Artículo 217 del TRLSC:

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

*2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:*

*a) una asignación fija,*

*b) dietas de asistencia,*

*c) participación en beneficios,*

*d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia, e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución, f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.*

Síguenos en...





3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables".

- Artículo 218 del TRLSC:

"1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido".

- Artículo 249 del TRLSC:

"1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.

2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general".

Esto es, tras la reforma operada por la Ley 31/2014, el TRLSC exige en su artículo 217 que los estatutos de la sociedad recojan expresamente (de así acordarse) el carácter retribuido del cargo de administrador debiendo indicar, en tal caso, el concreto sistema de remuneración, con los correspondientes conceptos retributivos, así como que la Junta General apruebe el importe máximo anual a retribuir al conjunto de los miembros del órgano de administración. Asimismo, el artículo 249 del mismo texto legal dispone que, en el caso de existir un consejero delegado o con funciones ejecutivas, se disponga de un contrato firmado entre él y la sociedad, que sea aprobado por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros.

QUINTO.- Para resolver la cuestión que se plantea en el expediente que nos ocupa respecto a la regularización de la retribución de administradores, se debe tener en cuenta, en primer lugar, que la denominada "Teoría del Vínculo", que venía manteniendo el Tribunal Supremo, y asumía este TEAC, disponía que, en el caso de administradores de una sociedad que, a su vez, estuviesen unidos a ésta en el marco de un contrato laboral de alta dirección, debía entenderse que el vínculo entre ambos era exclusivamente de naturaleza mercantil (y no laboral) al entenderse que dichas funciones atribuidas en virtud de la relación laboral de alta dirección quedaban subsumidas en las propias del cargo de administrador. Dicha doctrina permitía exigir, para reconocer la deducibilidad de estas partidas de gasto para la sociedad (que satisfacía retribuciones a consejeros/administradores que, a la vez, ejercían cargos de alta dirección en la misma), que se cumplieran los requisitos que la normativa mercantil dispone para la retribución de consejeros/administradores de una entidad en su condición de tales.

La denominada "Teoría del Vínculo" en el ámbito fiscal o tributario, se ha visto superada por el mismo Tribunal Supremo y, en consecuencia, debe ser rechazada.

Y es que el Alto Tribunal en su sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de **27/06/2023 (recurso de casación n.º 6442/2021)**, por la que se resuelve un recurso cuya cuestión con interés casacional a resolver era: "Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad", se refiere a esa doctrina en los términos siguientes (el subrayado es nuestro):

*"SÉPTIMO.- Alguna consideración sobre la denominada teoría del vínculo y su aplicación al caso.*

*Conforme a esa teoría, cuando en una persona concurre la doble consideración de trabajador por cuenta ajena y administrador -así, en el caso debatido de que tenga suscrito un contrato que puede considerarse, partamos de la idea, de alta dirección (...) y de manera simultánea ostente un cargo de administrador en la empresa (lo que también sucede), entonces entra en juego la llamada teoría del vínculo.*

*Tal doctrina, que no conoce reflejo en la legislación fiscal, despliega sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador con la empresa, lo que impide que, en tal caso, por la naturaleza del vínculo -se hace predominar entonces la naturaleza mercantil, por superponerse a la laboral, ya que se pierde entonces la esencia de la ajenidad- la jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación. La competencia recaería en la jurisdicción mercantil.*

*Ahora bien, al margen de toda otra consideración, no parece que tal doctrina afecte a nuestro caso. Aun admitiendo la teoría del vínculo, o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución que nos ocupa no será -nunca- una liberalidad no deducible si es real, efectiva, probada, contabilizada y onerosa. Así lo hemos dicho reiteradamente y hemos de mantenerlo.*

*Habría de preguntarse, atendida esa especie de absorción normativa, qué sucedería si el cargo de administrador fuera previsto estatutariamente como gratuito. En tal caso, no parece lógico que la parte de la retribución que percibiría el administrador como trabajador -y que sería además objeto de retención- no pudiera ser deducida por la empresa pagadora. Quiere ello decir que la consecuencia basada en la llamada teoría del vínculo, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso, operación que no se ha realizado aquí".*

El Tribunal Supremo fija como jurisprudencia que:

*"...las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible (artículo 14.1.e) TRLIS) por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución", añadiendo, que "en el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general"*

*Fundamento de Derecho Séptimo: "aun admitiendo la teoría del vínculo, o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución que nos ocupa no será -nunca- una liberalidad no deducible si es real, efectiva, probada, contabilizada y onerosa (...). Habría de preguntarse (...) qué sucedería si el cargo de administrador fuera previsto estatutariamente como gratuito. En tal caso, no parece lógico que la parte de la retribución que percibiría el administrador como trabajador -y que sería además objeto de retención- no pudiera ser deducida por la empresa pagadora. Quiere ello decir que la consecuencia basada en la llamada teoría del vínculo, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso, operación que no se ha realizado aquí".*

Traída al caso la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada allí por el demandante (sentencias de 9 de julio de 2015, asunto Balkaya, C-229/14; de 11 de noviembre de 2010, asunto Danosa, C-232/09; y la más reciente de 5 de mayo de 2022, asunto HJ, C-101/21), se dice por el Alto Tribunal, en la citada sentencia, que:

*"La sentencia impugnada parte de la base de que la relación laboral que unía a los Sres. ... con ... era de alta dirección, por lo que, siendo ambos simultáneamente consejeros, debe entenderse que la relación mercantil por la condición de consejeros absorbe la relación laboral por la condición de personal de alta dirección, todo ello en virtud de la teoría del vínculo.*

*Sin embargo, según consolidada jurisprudencia del TJUE, en el ámbito comunitario europeo no se admite que prevalezca a fortiori la relación mercantil -que supone la pertenencia al órgano de administración sobre*

*la consideración de trabajador de dicha persona a los efectos del Derecho de la UE, en determinadas circunstancias que son idénticas a las que concurrían en el caso de los mencionados señores. Conforme a esa jurisprudencia, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador.*

...

*Así, lo que la sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022 declara es que no cabe negar a un trabajador, que además es miembro del órgano de administración de una compañía, los derechos o protecciones que la normativa comunitaria concede a los trabajadores por el mero hecho de formar parte del órgano de administración ni, consiguientemente, tampoco cabe negar a la empresa que lo contrata, los derechos y protecciones que la normativa concede a un empleador. Es decir, en suma, que el TJUE consagra que no cabe hacer de peor condición a un trabajador (ni a la empresa que lo contrata) por el hecho de formar parte del órgano de administración y aprovechar dicha circunstancia para negar derechos que la norma interna de un estado conceden a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.*

*Aplicada al caso que nos ocupa, que discurre obviamente en materia fiscal, no laboral, la jurisprudencia del TJUE supone que aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a éste o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquél, también, del órgano de administración, siempre que como se ha señalado en los apartados previos -es de repetir de nuevo que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, siendo además nítido que están correlacionadas con los ingresos, circunstancias todas estas predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa.*

*La postura maximalista en que se funda la sentencia impugnada infringe el Derecho de la UE ya que, como hemos dicho, hace de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas que los contratan que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras. Así, en el caso de los segundos, de los trabajadores estrictamente tales, no se cuestiona la deducibilidad del gasto en que consiste su retribución, mientras que en el primero de ellos -como administradores- se rechaza, a pesar de no existir ninguna diferencia que legitime dicho trato conforme a la referida jurisprudencia del TJUE y de que los señores en cuestión cobraban lo mismo antes y después de acceder al consejo.*

*Se podrá discutir la teoría del vínculo para considerar que la relación que les une a la compañía es de carácter mercantil, pero desde luego, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, no se les podrá hacer de peor condición que a los trabajadores que no forman parte del órgano de administración, ni a las empresas que los contratan, a las que en todo caso debe permitírseles deducir la remuneración que les satisfacen. Para salir al paso de que la doctrina del TJUE no es aplicable *ratione materiae* al caso debatido, lo que puede establecerse es que se hace eco de la existencia y posibilidad legal del doble vínculo entre el administrador que también es trabajador -lo fuera común u ordinario, lo fuera bajo contrato de alta dirección-, lo que desvirtúa la exclusividad del vínculo único, base argumental de la decisión adoptada.*

*Por tanto, también por esta razón, debemos estimar este recurso de casación y admitir la deducibilidad de las retribuciones controvertidas" (el subrayado se incorpora en la presente resolución)".*

Tales argumentaciones y conclusiones se reproducen en la sentencia de fecha **02/11/2023 (recurso de casación 3940/2022)** en la que el TS reitera la doctrina casacional que fijó en su sentencia de 27/06/2023 (recurso de casación 6442/2021), en relación con la deducibilidad en IS de las retribuciones satisfechas por las funciones de un alto directivo derivadas de un contrato de alta dirección que también tenía la condición de administrador.

Esta sentencia se deriva de un recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 17/02/2022 (recurso 686/2018) en el que se planteaban varias cuestiones casacionales; siendo la tercera de ellas la relativa a la deducibilidad fiscal en el IS de los ejercicios 2012 y 2013, de las retribuciones satisfechas al director general de la empresa que, además, era vocal del consejo de administración.

En base al artículo 14.1.e) TRLIS aplicable *ratione temporis* en los ejercicios 2012 y 2013, la Inspección y, posteriormente este TEAC, calificaron las retribuciones percibidas por las funciones de dirección como liberalidades y por tanto no deducibles. Por aplicación de la "Teoría del vínculo" la relación de alta dirección quedaba absorbida por la relación mercantil y además el contrato de alta dirección no había sido incorporado a los estatutos sociales.

Sin embargo, la AN tras verificar que las retribuciones estaban contabilizadas, eran reales y no fueron discutidas, admitió la deducibilidad de la retribución como director general, a pesar de que no estuviese contemplada en los estatutos sociales, al considerar en cambio que mediante la "Teoría del vínculo", no se absorben, siempre y en todo caso, las funciones laborales por las mercantiles, contemplando así una dualidad de funciones del Director General y del Vocal.

Admitió, por tanto, no sólo la deducibilidad fiscal de la retribución por la condición de miembro del consejo de administración (había previsión estatutaria) sino también la deducibilidad fiscal de la retribución por las funciones de alta dirección porque estas últimas no se confundían con las de administración y, por tanto, no era necesario para apreciar su deducibilidad fiscal que el contrato de alta dirección hubiese quedado



incorporado a los Estatutos. En definitiva, consideró legítimo retribuir las funciones laborales al margen de los procedimientos establecidos en la legislación mercantil. No conforme, el abogado del Estado recurrió la sentencia de la AN en casación.

Tanto en la sentencia de 02-11-2023, como en la de 27-06-2023, el TS expone en primer lugar, como marco general, su criterio jurisprudencial sobre qué debe entenderse por "donativos y liberalidades", cuya deducibilidad está vetada por el artículo 14.e) del TRLIS (o por el actual artículo 15.e) de la LIS).

El TS en su sentencia de 2 de noviembre fija su criterio acogiendo expresamente la doctrina casacional sentada en su citada sentencia de 27/06/2023 y transcribiendo íntegramente los fundamentos jurídicos 4º a 10º de esta última, para concluir:

*"La retribución satisfecha por unos servicios reales, efectivos y no discutidos en el procedimiento, derivados de un contrato de un alto directivo que, a su vez, forma parte del Consejo de Administración, no puede considerarse una liberalidad, "sea o no aplicable la llamada doctrina del vínculo".*

En atención a todo lo anterior, el TS da respuesta a la cuestión casacional en el siguiente sentido:

*"(...) resultan deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los Directores Generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los Consejos de Administración de las mismas, siempre y cuando correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos".*

Asimismo, reforzando esta nueva doctrina, el TS ha dictado una nueva sentencia de fecha **18/01/2024 (rec n.º 4378/2022)**, referida a una sociedad anónima, en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

**"CUARTO. - El marco jurisprudencial**

*...6.- Por otra parte, la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021 permite rechazar los alegatos del abogado del Estado, expuestos en su escrito de oposición, en torno a que hubiera existido una vulneración de la legislación mercantil que, en todo caso, impedía la deducibilidad de tales retribuciones.*

*...SEXTO.- Sobre la desproporción entre el eventual incumplimiento de la norma mercantil y la exclusión absoluta de toda deducción de la retribución, incluida la proveniente de la relación de alta dirección.*

*Por lo antes expuesto, no cabe que una presunta irregularidad mercantil -que solo admitimos ahora a efectos dialécticos- lleve a la errónea conclusión alcanzada por la Sala de instancia según la cual la falta de acuerdo de la junta general implica que las retribuciones de los administradores constituyan una liberalidad no deducible en el impuesto sobre sociedades, lo que supone una mutación no ya fiscal, ni aun mercantil, sino puramente contractual, pues la relación entre los administradores y la sociedad es onerosa y no pierde su condición de tal en ningún caso. Las retribuciones a los administradores no pueden ser forzosamente insertas en la noción de liberalidades, que ha sido ampliamente desarrollada por este Tribunal Supremo como equivalentes a actos o negocios gratuitos o lucrativos.*

*...8.- Al igual que hiciera en su escrito de oposición presentado en el citado recurso de casación 6442/2021, en el presente asunto, el abogado del Estado aduce la exclusión de la deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.*

*Constatamos, nuevamente, que dicho alegato fue rechazado en la sentencia 875/2023 de 27 de junio, en los siguientes términos:*

*NOVENO.- Sobre la exclusión de la deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.*

*En cuanto a la tesis preconizada en el escrito de oposición, relativa a la exclusión de los gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15.1.f) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades- LIS-, norma que entró en vigor años después de los ejercicios comprobados), se trata de una invocación del Abogado del Estado que parece presidida por la aspiración de mantener a ultranza la validez del acto administrativo, aduciendo al efecto no una razón que fuera tenida en cuenta para regularizar, fundada exclusivamente en la índole liberalidades de los pagos realizados, conforme a las normas aplicables al caso, contenidas en el artículo 14.1 del TRLIS.*

*...Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. Sobornos y otras conductas similares...*

**QUINTO.- Consideraciones conclusivas, fijación de doctrina y resolución de pretensiones.**

*Una vez esbozada la contextualización normativa y jurisprudencial del presente asunto, debemos realizar las siguientes consideraciones:*

1.- Como se infiere de lo expresado y por lo que se refiere al interés casacional suscitado por el presente recurso, además de enfatizar la prevalencia de la naturaleza mercantil que estructura la relación entre sociedad y administradores, en realidad, la Administración niega la deducibilidad del pago consistente en la retribución de los administradores porque no se observaron los requisitos de la legislación mercantil -lo que, a nuestro juicio, es tanto como negar que, en este caso, haya existido desde el punto de vista técnico jurídico dicha remuneración-, conclusión que reconduce -ya en el plano fiscal- a la causa de una mera liberalidad.

2.- Es cierto que la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021, resuelve un asunto que presentaba una particularidad inexistente en el ahora enjuiciado y que no es otra que la circunstancia de que en aquel caso existía un socio único. Sin embargo, dicha circunstancia no obsta a proclamar, tal y como hicimos en aquella ocasión, que la normativa mercantil que resultaba aplicable durante los ejercicios cuestionados (2010 a 2014) y, en particular, los arts 130 TRLSA y el art. 217 TRLSC, en su redacción originaria, no exigían la necesidad de que la Junta General de una sociedad anónima aprobara las retribuciones de sus administradores, de modo que no constituye incumplimiento de la norma mercantil la pretendida inobservancia de un requisito que no es tal, pues no se prevé en ella.

3.- La sentencia de instancia rechaza la deducibilidad de las retribuciones aduciendo falta de certeza en su fijación y entiende que no es posible admitir una aprobación tácita de la Junta general a través de la mera aprobación de las cuentas anuales. El artículo 19 de los Estatutos proclama que el desempeño del cargo de administrador será remunerado, remuneración que "consistirá en una cantidad fija anual, que la Junta General de Accionistas determinará para cada ejercicio, y cuya libre distribución entre los administradores, que podrá realizarse con carácter desigual entre ellos, corresponderá al propio órgano de administración de la sociedad, pudiendo cobrarse por mensualidades." Es evidente que en el presente caso se colma, de entrada, el principio de reserva estatutaria del sistema de retribución y, por tanto, la finalidad que inspira su exigencia que, conforme con la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 893/2011 de 19 de diciembre, rec. 1976/2008, ECLI:ES:TS:2011:9361, responde primordialmente a potenciar la máxima información a los accionistas a fin de facilitar el control de la actuación de estos en una materia especialmente sensible, dada la inicial contraposición entre los intereses particulares de los mismos en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en minorar los gastos y de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles.

La misma finalidad debe inspirar la previsión estatutaria -insistimos, no legalmente exigible en los periodos controvertidos- de que la Junta General, determinase dicha cantidad fija anual, sin que haya el menor indicio de que, en el presente caso, su preterición hubiera comprometido los intereses de alguno de los socios.

Además de la circunstancia expresada -que la aprobación de la retribución por la Junta General no resultaba obligatoria en el presente caso desde la perspectiva temporal-, no cabe desconocer la abundante jurisprudencia civil que otorga carta de naturaleza a la válida de retribución de los administradores sobre la base de los actos propios de los socios cuando la consintieran de modo inequívoco, circunstancia que, si bien comporta una apreciación fáctica -y, por tanto, ajena a esta sede casacional- no ha sido ponderada por la Sala de instancia a tenor de pronunciamientos tan relevantes como las sentencias del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 98/2018 de 26 de febrero, rec. 3574/2017, ECLI:ES:TS:2018:494; núm. 448/2008 de 29 mayo rec. 322/2002, ECLI:ES:TS:2008:2900; núm. 412/2013 de 18 de junio rec. 365/2011, ECLI:ES:TS:2013:3443; o, en fin, la sentencia núm. 330/2023, de 28 de febrero, rec. 3742/2019, ECLI:ES:TS:2023:767.

4.- En cualquier caso -reiteramos- aun cuando se admitiera (a los solos efectos dialécticos, como señaláramos en la sentencia 875/2023 de 27 de junio) que hubiera existido incumplimiento de la legislación mercantil -en este caso sería, más bien, un incumplimiento de la previsión estatutaria- tal inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad. En otras palabras, no debería conducir necesariamente a la pérdida del derecho material o sustantivo a deducir un gasto contabilizado, acreditado y remunerador de unos servicios onerosos, efectivamente prestados, circunstancias que no se ha cuestionado que adornaran la percepción de la remuneración por parte de los administradores en este caso.

Además, tales retribuciones así percibidas no constituyen una liberalidad no deducible -art. 14.1.e) TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil.

5.- De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

En las circunstancias del presente caso, las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil ni por la circunstancia de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas.

A la vista de que la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2022 no resulta conforme con la anterior doctrina, con estimación del recurso de casación, debemos casarla y anularla."

Por último, es necesario citar la reciente STS de **13/03/2024 (rec. n.º 9078/2022)**, siendo la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la siguiente:

*"1. Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.*

*2. Determinar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto salarial que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible o si, por el contrario, dicha correlación excluye tal calificación en todo caso.*

*3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre; y el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en su versión primigenia."*

De dicha sentencia debemos destacar que el TS señala en su Fundamento de Derecho SEGUNDO sobre la cuestión de interés casacional y el concreto caso enjuiciado, lo siguiente:

*"Resulta muy importante en este asunto centrar el objeto del debate en tanto que no cabe hacer una declaración en abstracto, desconectada del caso en concreto, como, a la postre, pretende la parte recurrida, consistente en dilucidar si son deducibles las retribuciones de los administradores si no constan previstas en los estatutos, cuando son las circunstancias del caso las que obligatoriamente determinan el pronunciamiento que ha de hacerse para fijar doctrina en referencia al caso enjuiciado.*

*(...)"*

En su Fundamento de Derecho TERCERO, el TS se remite a su sentencia de 18 de enero de 2024, (rec casación 4378/2022), transcribiendo prácticamente en su totalidad los Fundamentos de Derecho CUARTO y siguientes de la misma (ya expuestos en la presente resolución), si bien añadiendo ahora el TS negritas *"para resaltar aquellos pasajes más importantes"*.

Y finalmente concluye en su Fundamento de Derecho CUARTO (la negrita y el subrayado son nuestros):

*"CUARTO. Sobre las cuestiones de interés casacional y el caso concreto enjuiciado.*

*"Las cuestiones de interés casacional seleccionadas en el auto de admisión, es evidente, han sido despejadas en la doctrina jurisprudencial que anteriormente hemos transcrito; de lo dicho en el anterior fundamento cabe concluir que las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, su no previsión en los estatutos sociales, y su incumplimiento no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y, sin más, la improcedencia de su deducibilidad; conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, no es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible.*

*La polémica que nos ocupa se viene arrastrando desde la ya lejana sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de noviembre de 2008, que esencialmente vino a acoger la tesis de que para que sean deducibles las retribuciones de los administradores de sociedades, es preciso que conste el importe concreto en los Estatutos con una absoluta certeza, conforme a la Ley 61/1978, art. 13. ñ), que sobre la base de la necesidad u obligatoriedad no hacía más que modelar la obligatoriedad de un gasto; normativa que fue derogada y sustituida por la Ley 43/1995 que ya incorpora una redacción similar a la vigente al tiempo en que se producen los hechos y a la actual. En la evolución de la jurisprudencia, como se desprende de los votos particulares volcados en las sentencias que se dictaron sobre la cuestión, surge la tendencia minoritaria de considerar que el hecho de que no se prevea estatutariamente o que incumpla el resto de requisitos exigidos legalmente por normas no fiscales, tendrá sus consecuencias mercantiles, pues se estaría ante un ilícito que producirá sus efectos en la esfera societaria de la entidad, pero sin trascendencia en el orden fiscal, puesto que la previsión legal estatutaria había sido interpretada por la jurisprudencia como medida de salvaguarda para los socios minoritarios por los posibles abusos de los socios mayoritarios con predominio en la Junta General y atribuyéndose los puestos directivos con elevadas retribuciones, y para salvaguarda de los propios administradores, y existía jurisprudencia que incluso en la órbita mercantil ha reconocido el Derecho de los administradores a percibir retribuciones no sólo sin existir previsión estatutaria al efecto, sino incluso cuando no ha sido acordada propiamente por la Junta General, sin que desde el punto de vista mercantil pareciera que existiese especial dificultad para otorgarle validez a aquellas retribuciones aprobadas en Junta universal y por unanimidad o si la Junta aprueba una retribución superior y el acuerdo se adopta con iguales requisitos que para reformar los Estatutos; resultando, los abusos mercantiles entre los miembros de la sociedad extraños al ámbito tributario. Con todo la tesis mayoritaria, recogida entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 2014, gira en torno a la*

deducibilidad no desde la perspectiva de la "necesariedad" del gasto, sino su "legalidad", "De modo que, como dijo la sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008, hay que estar a lo dispuesto en la LSA y en la LSRL, sin que en esto la Ley 43/1995 haya supuesto un cambio sustancial respecto de la Ley 61/1978.

No se trata de considerar los artículos 10 y 13 LIS, sino sólo el artículo 10 LIS en su referencia a la determinación del resultado contable según las normas del Código de Comercio y las reglas que rigen la contabilidad", la cuestión, pues, según esta tesis, no es si estamos o no ante una liberalidad, sino la propia legalidad del gasto. La conclusión a la que se llegó fue que la retribución de los administradores como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades era una cuestión de estricta legalidad, su examen era un examen de legalidad, de sus Estatutos y del ordenamiento jurídico aplicable a la materia, siguiendo una línea jurisprudencial ya consolidada. Conforme al art. 10.3, "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", por lo que si las retribuciones que perciben los administradores no se ajustan a las normas mercantiles y demás aplicables del ordenamiento jurídico, no puede calificarse como gasto contable, por lo que huelga toda consideración como gasto fiscalmente deducible. Por tanto, con el examen de legalidad quedaba, desde la perspectiva jurisprudencial, cerrada la cuestión sobre su consideración fiscal.

Sin embargo, la polémica actual es distinta, ya hemos visto la evolución jurisprudencial antes transcrita, el problema ha girado desde entender que estamos ante una cuestión de estricta legalidad, como hemos visto, a, de nuevo, considerar la Administración, también el órgano económico administrativo y la propia sentencia de instancia, de estar ante una liberalidad, y antes enfocar el problema desde la naturaleza de la relación existente y la teoría del vínculo.

No cabe, pues, en este entrar sobre un examen de estricta legalidad, entre otras razones porque a pesar de los textos mercantiles, dentro del amplio campo de la retribución de los administradores, son distintas las perspectivas y las circunstancias que delimitan dicho examen de legalidad, así los distintos tipos de modelos de administradores, individuales o colegiados, los distintos tipos de entidades, unipersonales o de partícipes numerosos, por ejemplo, las distintas actuaciones de los órganos empresariales y sus socios, sus distintas funciones, deliberativas meramente o ejecutivas, sus distintas relaciones con la empresa, así distintos tipos de contratos que unen a aquellos con la empresa y los emolumentos pactados... tal y como hemos visto en casos concretos examinados en las distintas sentencias dictadas por este Tribunal -también por la jurisprudencia civil con resultados plurívocos-, como es buen ejemplo algunas de las antes transcritas, pero que en definitiva nos coloca en la tesitura que ni aún limitando el examen a una cuestión de estricta legalidad puede establecerse la ecuación de que la falta de previsión estatutaria de la retribución de los administradores determina, sin más, la imposibilidad de deducirse el gasto.

En definitiva, la no previsión estatutaria no puede comportar, sin más, la negación de una realidad jurídica y material; las previsiones en las normas mercantiles no comportan una presunción iuris et de iure que trasciende al ámbito fiscal, en todo caso, del juego de las previsiones mercantiles debe partirse que si no hay previsión estatutaria, en principio y salvo prueba en contrario, se presume que las cantidades entregadas a los administradores son gratuitas, no hay contraprestación sinalagmática de la que descubrir el carácter oneroso de las mismas, pero cuando se acredita, como es el caso, no cuestionado por demás por las partes, que sí existe onerosidad, que las retribuciones percibidas por los tres miembros del Consejo de administración, en este caso, aparte por la relación laboral que le une con la entidad, responden a los servicios prestados a la misma para obtención de ingresos, desaparece el carácter de gratuidad de las mismas, y de cumplirse el resto de requisitos antes referidos, conforme a las normas fiscales, han de considerarse gastos susceptibles de deducción.

Ha de significarse, como se desprende de la resolución del TEAC, que respecto de los ejercicios 2011 y 2012, de los ocho miembros del consejo de administración, tres de ellos, los Sres. Don Marcelino, Don Maximiliano y Don Nemesio, reunían la doble condición de consejeros y trabajadores de ..., con contratos de alta dirección, aplicando la Administración Tributaria la teoría del vínculo de suerte que fiscalmente se consideró la relación no laboral, sino mercantil, por lo que las retribuciones que percibieron se consideraron retribuciones a los administradores, conforme a la normativa mercantil posee carácter gratuito el cargo de administrador excepto que los Estatutos establezcan otra cosa, lo que no ocurre en este caso, por lo que dichas retribuciones no son deducibles con arreglo al art. 14.1.e), siguiendo al efecto lo ya resuelto en la resolución del TEAC de 6 de febrero de 2014, respecto de los mismos interesados.

La sentencia impugnada parte de lo dicho en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015, rec. Cas. 2448/2013, en relación con lo recogido por la propia Sala en sentencia de 30 de octubre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 131/2012):

"Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción.

Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción.

El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribuye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia,



al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora. (...)"

Considera, pues, que sólo las retribuciones de los administradores, en la cuantía prevista en los estatutos de la sociedad, son deducibles ( artículo 130 LSA). Por lo que al entender que los tres directivos deben ser considerados miembros del Consejo de Administración, no puede admitirse que desempeñan en concurrencia cada uno de ellos una relación laboral con la misma mercantil.

Señala además la sentencia impugnada que al no aceptar el Tribunal Supremo la concurrencia o dualidad entre contrato de alta dirección de carácter laboral y función directiva de administrador, ha de considerarse que las funciones desempeñadas por los tres miembros del Consejo de Administración han de verse absorbidas por su condición de administrador. Al no prever los Estatutos Sociales de la actora en los ejercicios 2011 y 2012 remuneración alguna para los miembros de su consejo de administración, conforme al artículo 217 del Real Decreto Legislativo 1/2010, el cargo se presume gratuito, y por ello es de aplicación el artículo 14.1 e) del EDL 4/2004. Como vemos, no se resuelve la cuestión aplicando estrictamente el principio de legalidad, esto es, al no preverse en los estatutos no existe gasto deducible por no ser susceptible de contabilización, sino que sea la equiparación de liberalidad del citado precepto, lo que, ya se ha dicho, es fiscalmente inasumible.

Es de notar, pues, que tanto la resolución del TEAC, como la sentencia impugnada desarrollan una tesis contraria a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo anteriormente plasmada, y que damos ahora por reproducida, ya se ha dicho, no cabe aplicar en el ámbito fiscal la teoría del vínculo, menos aún con la extensión que se pretende en el que ni siquiera se repara en las retribuciones que perciben los miembros del consejo de administración en su calidad de empleados por cuenta ajena; tampoco cabe calificar las retribuciones como donativo o liberalidad del artículo 14.1.e del TRLIS, sino que, en principio, son retribuciones, onerosas, que en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos deducibles, sin que su no previsión estatutaria per se le haga perder esta condición, en tanto que por ese sólo hecho no se ha de considerar un acto contrario al ordenamiento jurídico, con el alcance que este tribunal Supremo, antes se ha transcrito pronunciamientos al respecto, le ha dado a dicha expresión.

Razones todas ellas que conlleva que sea acogido el recurso de casación y dar satisfacción en la instancia a la pretensión de la parte recurrente."

Con esta sentencia se consolida la doctrina casacional previa relevante sobre la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores.

Procedemos, a continuación, a analizar la regularización efectuada por la Inspección en relación a las retribuciones que nos ocupan.

SEXTO.- Examinado el expediente remitido, se comprueba que los Estatutos Sociales de las entidades **XZ-QN** y **XZ-MP** establecían el carácter gratuito del cargo de administrador (salvo por lo que respecta al cargo de Consejero Delegado de **XZ-QN** a partir del .../.../2018). En concreto, se indicaba en ellos lo siguiente:

- **XZ-QN:**

El artículo 22 de los Estatutos, en la redacción originaria vigente en el año 2015, establecía que "Los administradores desempeñarán su cargo de forma gratuita".

Este precepto fue modificado por acuerdo del accionista único de fecha .../.../2016 (elevado a escritura pública el .../.../2016 e inscrita en el Registro Mercantil el día .../.../2016), quedando con la siguiente redacción:

*"El cargo de administrador no será remunerado, Con independencia de ello los consejeros o administradores que desempeñen funciones ejecutivas distintas de las de supervisión y decisión colegiada que desarrollan como meros miembros del Consejo, tendrán derecho a percibir las remuneraciones (sueldos, incentivos y compensaciones por cese) que se establezcan en los contratos que regulen la prestación de sus servicios, cualquiera que sea la naturaleza de su relación con la Sociedad".*

Posteriormente, mediante acuerdo del accionista único, de fecha .../.../2018 (elevado a escritura pública el .../.../2018 e inscrita en el Registro Mercantil el día .../.../2018), se modificó el artículo 22 de los Estatutos, quedando con la siguiente redacción:

*"El cargo de administrador es gratuito. Ello, no obstante, el Consejero Delegado de la Sociedad percibirá por sus funciones ejecutivas una retribución, dentro del máximo anual aprobado por la Junta General o el Accionista único, que deberá ser concretada y aprobada por el Consejo de administración y estará formada por los siguientes conceptos:*

*a) Una retribución fija anual.*

*b) Una retribución variable determinada anualmente en función de la consecución de objetivos fijados por el Consejo y de acuerdo con la política de salarios variables del Grupo XZ.*

*c) Derecho a participar en sistemas de previsión social (para la cobertura de su supervivencia, enfermedad, accidentes, etc.) en términos similares a los que estén establecidos en cada momento con carácter general para los Directivos de la Sociedad;*

d) Derecho a la utilización de un vehículo acorde con la representatividad de su cargo, de conformidad con la política de la Sociedad y el Grupo XZ al respecto.

e) La Sociedad realizará contribuciones correspondientes a XZ Pensión Plan (...).

f) Una indemnización por cese, siempre y cuando no se deba a cambio de funciones dentro del Grupo XZ, dimisión voluntaria, falta de renovación de su cargo, muerte o invalidez o incumplimiento de sus funciones por el Consejero Delegado".

- **XZ-MP:**

La letra D del artículo 14 de los Estatutos Sociales, en su redacción originaria, vigente durante los años comprobados, establecía que "El cargo de Administrador o miembro del Consejo de Administración será no remunerado".

La Inspección, por su parte, consideró no deducibles las remuneraciones satisfechas por las citadas entidades a los consejeros ejecutivos D. **Axy** y D. **Cpp (XZ-QN)** y a los consejeros delegados D. **Bts** y D. **Drv (XZ-MP)**, fundamentando la regularización en el incumplimiento de la legislación mercantil (artículos 217 y 249 del TRLSC y previsiones estatutarias), en los términos que a continuación se apuntan:

"El análisis del artículo 22 de los Estatutos sociales de **XZ-QN**, en sus 3 redacciones, al tamiz de esta doctrina jurisprudencial permite concluir:

1ª Etapa- Desde el 1 de enero de 2015 hasta el 17 de mayo de 2016.

Los Estatutos de **XZ-QN** no prevén retribución alguna para los administradores de la misma. El cargo de administrador es gratuito. No será por tanto deducible ninguna de las cantidades pagadas por la entidad a ninguno de sus consejeros durante el periodo que va desde el 1 de enero de 2015 hasta el 17 de mayo de 2016.

Si bien según el artículo 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en los ejercicios 2015 a 2018 (Ley 27/2014) no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones de los administradores en el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e), ello necesariamente ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida expresamente por la Ley 27/2014 en la letra f) de su art. 15. De forma que no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, resultan aplicables, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución.

En este mismo sentido se manifiestan los Fundamentos de Derecho Quinto a Décimo de la Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 (R.G. 3156/2019).

2ª Etapa- Desde el 18 de mayo de 2016 hasta el 9 de octubre de 2018.

La redacción dada al art. 22 de los Estatutos de **XZ-QN** es contraria a lo establecido en la normativa mercantil. Los Estatutos no prevén que los consejeros puedan percibir una retribución. Ni tan siquiera está previsto que sea la Junta General de Accionistas la que fije su existencia y cuantía máxima. Estas retribuciones no pueden considerarse conformes con el ordenamiento mercantil, en la medida en que los Estatutos sociales solo contemplan la posibilidad de que los consejeros ejecutivos perciban la retribución prevista en los contratos formalizados entre ellos y la entidad. Una cláusula estatutaria como la controvertida, que remite la retribución de los administradores ejecutivos a lo que establezcan sus respectivos contratos, sin acuerdo de la junta ni necesidad de previsión estatutaria, alguna no es conforme con el régimen legal de retribución de los administradores y, en concreto, de los consejeros ejecutivos, tal y como ha quedado diseñado en nuestro Texto Refundido de la LSC tras la reforma llevada a cabo por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre. La posibilidad de fijar una retribución para los consejeros delegados es contradictoria con el carácter gratuito del cargo de administrador que se expresa en la cláusula estatutaria.

Se está incumpliendo el Pº de Reserva Estatutaria, (exigencia jurisprudencial reiterada en las STS 30/10/2013; 02/01/2014; 05/02/2015; 28/10/2015 y 26/02/2018, entre otras) según el cual, para que las cantidades que una sociedad paga a sus administradores puedan ser fiscalmente deducibles, tal posibilidad debería estar expresamente prevista en sus estatutos debiéndose además cumplir todo lo que la normativa mercantil dispone en relación a tales retribuciones.

Por todo lo que antecede debemos concluir que tampoco en este periodo impositivo el obligado tributario ha acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa mercantil para la deducibilidad de los importes satisfechos a sus consejeros. Por ello, las cuantías satisfechas en este periodo tienen el carácter de no deducible, según lo dispuesto en el artículo 15.f) de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Tampoco tiene el carácter de deducible y por el mismo fundamento de derecho (incumplimiento de la normativa mercantil vigente) el importe de la indemnización satisfecha por **XZ-QN** al Sr. **Axy** con ocasión de su cese como Consejero-Delegado. Dicho importe estaba previsto en su contrato mercantil pero no estaba recogido ni en los Estatutos sociales de **XZ-QN** ni fue aprobado por acuerdo de Junta General de Accionistas.

3º- Desde el 10 de octubre hasta el 31 de diciembre de 2018.

Se fija una retribución para el Consejero Delegado dentro del máximo anual "...aprobado por la Junta General o el Accionista único...". No obstante, el incumplimiento por parte de la Junta General de Accionistas de lo establecido en sus propios Estatutos provoca que debamos considerar no deducibles los importes satisfechos al Consejero Delegado durante este periodo. No consta la existencia de ningún Acta de Junta General en el que se hubieren aprobado cantidades a satisfacer al Consejero-Delegado.

A mayor abundamiento, se contraviene también lo establecido en el artículo 249.4 de L.S.C. según el cual es preceptiva la aprobación y formalización de un contrato en el que se detallen todas las a percibir por el Consejero-Delegado. En el caso del Sr **Cpp** ese contrato se formaliza en el ejercicio 2019. Por todo lo que antecede debemos concluir que tampoco en este periodo impositivo el obligado tributario ha acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa mercantil para la deducibilidad de los importes satisfechos a sus consejeros. Por ello, las cuantías satisfechas en este periodo impositivo tienen el carácter de no deducible, según lo dispuesto en el artículo 15.f) de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que afecta a **XZ-MP**, SL sus Estatutos no prevén retribución alguna para los administradores. El cargo de administrador es gratuito. No será por tanto deducible ninguna de las cantidades pagadas por la entidad a ninguno de sus consejeros durante el periodo que va desde el 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2018.

Se está incumpliendo el Pº de Reserva Estatutaria exigido por el artículo 217 del TRLSC y por la Jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo.

Se infringe también lo establecido en el artículo 15. letra f) de la LIS.

(...)

Pues bien, no pareciendo razonable de acuerdo con la postura del Tribunal Supremo expuesta en las referidas sentencias que, en base únicamente al incumplimiento de la normativa mercantil, la retribución de los administradores no sea considerada para quien la satisface un gasto fiscalmente deducible, procede estimar las alegaciones de la reclamante en este punto. Y es que, en tanto que estas retribuciones han sido acreditadas y contabilizadas, no habiéndose cuestionado en ningún momento por la Inspección la realidad de los servicios prestados por los administradores, deben ser consideradas como un gasto fiscalmente deducible; sin que el incumplimiento de la normativa mercantil, per se, les haga perder la condición de deducibles, en tanto que por ese sólo hecho no se pueden considerar actos contrarios al Ordenamiento Jurídico.

#### **SÉPTIMO.- Sobre la imputación temporal de gastos de personal por bonus e indemnizaciones.**

La Inspección efectuó ajustes al resultado contable en relación con los saldos acreedores que figuraban en determinadas cuentas relativas a gastos de personal por bonus de **XZ-QN** (75.540,35 euros en 2015) y a gastos de personal por bonus e indemnizaciones de **XZ-MP** (+188.288,00, -4.955,00, +143.275,35 y -17.842,08 euros, respectivamente en 2015, 2016, 2017 y 2018), en base, en el caso de **XZ-QN**, al artículo 121 de la LIS y, en el supuesto de **XZ-MP** a la no deducibilidad de los gastos asociados a provisiones derivadas de obligaciones implícitas o tácitas prevista en el artículo 14.3.a) de la LIS, así como por no derivar la provisión de un hecho cierto.

Empezando por la regularización efectuada a **XZ-QN**, relativa a la presunción de obtención de rentas no declaradas en relación con gastos de provisiones por bonus contabilizadas como deudas, motiva la Inspección:

"1º) **XZ-QN**, SA

(...)

de las cuentas anuales de **XZ-QN**, SA de los ejercicios 2015 a 2018 que constan en el Expediente Electrónico, se desprende que estos saldos acreedores tienen en su balance la consideración de deudas y no de provisiones.

(...)

Por todo lo expuesto, no se considera que los gastos de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018, que generan los saldos acreedores de las cuentas (...) relacionados en el acta de disconformidad en el caso de **XZ-QN**, SA, no puedan ser deducibles en el ejercicio en que se registran contablemente por considerarse gastos asociados a provisiones derivados de obligaciones implícitas o tácitas, a que se refiere el artículo 14.3.a) de la LIS, sino que de acuerdo con los artículos 10.3 y 11.1 y 3 de la LIS, resultan deducibles en los respectivos ejercicios en que se contabilizaron.

No obstante, tal y como se menciona en el acta de disconformidad, en el saldo a 31/12/2018 de la cuenta (...) existe un importe sin justificar de 75.540,35 euros, que va a implicar que proceda realizar un ajuste positivo al resultado contable del ejercicio 2015, el más antiguo de entre los no prescritos, por dicho importe, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 121 de la LIS."

Frente a ello, alega la reclamante lo siguiente:

"a) Regularización efectuada a **XZ-QN**.

*La Inspección imputa la renta derivada del pasivo considerado ficticio en el año 2015, siendo éste el año más antiguo de entre los no prescritos, pero olvida, que la regla del apartado 5 del artículo 121 del TRLIS tiene naturaleza de presunción iuris tantum, de manera que el propio apartado permite que el contribuyente demuestre que dicha renta presunta se corresponde con otros ejercicios.*

*En nuestro caso, el hecho de que dicho pasivo ya surgió en otros ejercicios previos al 2015 es una cuestión pacífica, aceptada por la propia Inspección en el acuerdo de liquidación. Pues bien, tal como seguidamente se desarrollará, la contabilidad ha sido aceptada por el Tribunal Supremo y por ese Tribunal al que nos dirigimos como prueba plenamente válida a estos efectos.*

(...)

*El objeto de debate en el presente caso es si la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria resultante de los pasivos ficticios puede acreditarse mediante el registro contable tuvo lugar en un ejercicio prescrito, y ello, en la medida en que la renta oculta va ligada inexorablemente a la fecha en la que «hayan sido registradas» las deudas.*

*Pues bien, esta cuestión ha sido resuelta por la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2023 (recurso 6934/2020, ECLI:ES:TS:2023:3516) que analiza una problemática idéntica a la que aquí nos ocupa.*

(...)

*Por lo tanto, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los libros de contabilidad son un medio de prueba válido y suficiente para acreditar el ejercicio en que debe imputarse la renta oculta derivada de la contabilización de deudas inexistentes (y que se*

*corresponde con la fecha del registro de los pasivos ficticios).*

(...)

*Pues bien, en idénticos términos, se pronuncia ese Tribunal Central al que nos dirigimos, en la reciente resolución de 25 de septiembre de 2023 (reclamación 00/01269/2022), en la que se analiza la imputación de las rentas ocultas por la existencia de pasivos ficticios con base en el artículo 121 de la LIS.*

(...)

*Por todo, atendiendo a la jurisprudencia y doctrina aplicable, dado que en el presente caso consta probado que el ajuste por la provisión dotada de 75.540,35 € se refiere ya constaba en la contabilidad a 31 de diciembre de 2014, en el que el ejercicio del derecho a determinar la deuda tributaria estaba prescrito, procede estimar la presente reclamación económico-administrativa y anular el acuerdo de liquidación impugnado.*

El artículo 121 de la LIS, que en redacción original dispone, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

*"4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.*

*5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros".*

Del precepto anterior se desprende el hecho de que nos encontramos ante una presunción legal, en tanto que se señala que "se presumirá" la existencia de rentas no declaradas cuando figuren en la contabilidad deudas que, sin embargo, deban considerarse inexistentes, por no haberse acreditado su realidad y vigencia. Y es que, en base al citado artículo 121 de la LIS, se delimitan dos hechos que, si son demostrados por la Administración tributaria, en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente, le habilitan para aplicar la presunción referida, regularizando, en consecuencia, el importe procedente como renta del ejercicio no declarada. Se trata, en todo caso, de una presunción "iuris tantum", es decir, que admite prueba en contrario por lo que, una vez constatado el hecho base (que en la contabilidad del sujeto pasivo aparecen registradas deudas y que las mismas no se han justificado debidamente por aquel, bien en cuanto a su vigencia y a su origen, bien en cuanto a su pago), corresponde al obligado tributario desvirtuarla probando, a través de cualquier medio de prueba existente y admitido en derecho, que las mismas sí tienen un carácter real. En definitiva, es el sujeto pasivo quien, en un caso como este, debe probar la realidad de las deudas señaladas para evitar que la Administración, a la ahora de practicar la regularización, entienda de aplicación la presunción prevista en el artículo 121 de la LIS, en contra de lo alegado por la entidad.

En este punto es importante resaltar lo que dispone el apartado 5º del precepto, sobre que el importe de la renta consecuencia de la presunción anterior, cuanto aquella entra en juego, se debe imputar al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros; es decir, en este punto la carga de la prueba también le corresponde al obligado tributario, teniendo en cuenta, al respecto, además, la regla general de distribución de la carga de la prueba contenida en el artículo 105.1 de la LGT que dice, en redacción original y única, que "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo".

Por su parte el artículo 106 de la LGT, en redacción dada por el artículo único.21 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, establece las normas sobre medios y valoración de la prueba:

Síguenos en...





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

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

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

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

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

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

Y en relación con ello, el Tribunal Supremo en su sentencia de 11/06/1984 dispone:

*"Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 o de 22 de Enero de 2000, 19 de marzo de 2007 y 14 de enero de 2010 entre otras), de modo que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".*

Sobre esta cuestión cabe traer aquí a colación la resolución de este TEAC de 02/02/2017 (3961/2016), dictada en unificación de criterio, la cual desarrolla esta regla indicando:

*"Partiendo pues de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo (esto es, del valor de transmisión en el caso de ganancias y pérdidas patrimoniales, o el importe de los ingresos tratándose de rendimientos de actividades económicas) son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como la existencia y realidad de los gastos y el cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad y la existencia y el cumplimiento de los requisitos para aplicarse exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o regímenes fiscales especiales.*

(...)

*Sin perjuicio de lo que se acaba de señalar, en algunos casos, como en el que aquí examinamos, se pone de manifiesto además al menos un mínimo esfuerzo probatorio del obligado tributario aportando documentación y datos que facilitan a la Administración formular esos requerimientos de información a terceros para obtener el valor de adquisición a determinar. Así, por ejemplo, en la escritura de préstamo hipotecario aportada por el contribuyente se identifican las fechas de las escrituras de adquisición del terreno y de declaración de obra nueva, así como los notarios autorizantes y los números de protocolo, datos que habrían permitido a la Administración formular los oportunos requerimientos a dichos notarios y obtener información relevante sobre el valor de adquisición del inmueble. Pues bien, a ese esfuerzo probatorio no puede responder la Administración con una actitud pasiva que se desentiende por completo de obtener una información que estaría razonablemente a su alcance.*

SEXTO

*Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, se trata de determinar si ante la falta de aportación por el contribuyente de la documentación que permita a juicio de la oficina gestora calcular el valor de adquisición del inmueble, resulta admisible el criterio de en tales casos asignar un valor de adquisición de 0 euros.*

A juicio de este Tribunal Central, la respuesta será negativa en la generalidad de los supuestos, por las razones siguientes:

(...)

*Si, por el contrario, consta que la Administración sí ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del artículo 35 de la LIRPF, pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero euros (pensemos, por ejemplo, en el caso de adquisición de bienes, generalmente no inmuebles, mediante documento privado que por lo tanto no haya tenido acceso a Registro público)."*

Por tanto, de acuerdo con la referida doctrina sobre la distribución de la carga de la prueba en el ámbito tributario, demostrar realmente el origen, correlación e importe de tales operaciones, por facilidad probatoria y disponibilidad de los datos que obran en poder del reclamante, así como por mención expresa en el artículo 121 de la LIS, es una obligación que pesa sobre el contribuyente, siendo éste quien, obviamente, es el mejor conocedor de la realidad económica servida y además, como en este caso concreto, al tener contabilizadas determinadas operaciones como señala, debería disponer de la documentación justificativa en base a las cuales se realizaron aquellas registrándose, en consecuencia, los asientos contables que han supuesto la entrada en juego de la presunción del artículo 121.4 de la LIS.

Según resulta de la comprobación realizada por la Inspección, la reclamante no acreditó el origen del pasivo contabilizado en 2015 por importe de 75.540,35 euros. Y no habiendo presentado en la presente instancia elemento de prueba adicional que permita determinar el origen de la deuda señalada, este TEAC debe considerar correcto lo realizado por la Inspección en cuanto a la determinación de la existencia de pasivos ficticios, entrando en juego la presunción contenida en el apartado 4 del artículo 121 de la LIS.

Como consecuencia de la calificación, confirmada, como ficticia, de la deuda señalada a efectos del IS, procede, a efectos de su imputación a un determinado ejercicio, que es otra de las cuestiones que se plantea en el expediente, acudir a lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 121 de la LIS, que señala que *"El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros"*.

En virtud de tal artículo, la Inspección procedió a integrar la citada renta en el último ejercicio no prescrito, esto es, en el IS del ejercicio 2015.

Al respecto, alega la interesada que el período de imputación de la renta presunta no puede ser el ejercicio 2015 pues la provisión dotada de 75.540,35 euros ya constaba en la contabilidad a 31/12/2014 (ejercicio que estaría ya prescrito al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación), tal y como resulta de las cuentas anuales ordinarias y consolidadas del ejercicio 2014 de **XZ-QN**.

Pues bien, en relación con ello, debemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25/07/2023 (rec. casación 6934/2020). La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia era la siguiente:

*"Determinar, a la vista de la sentencia de esta Sala Tercera de 5 de octubre de 2012 (RC 259/2010), si en el supuesto de "deudas inexistentes" registradas contablemente, la imputación temporal de la renta ha de verificarse -de conformidad con el apartado 4 del artículo 134 del TRLIS- respecto del ejercicio del registro contable o bien resulta de aplicación, en todo caso, la regla del apartado 5 de dicho precepto, de tal manera que pese a la prueba contable no controvertida, la renta deba imputarse al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, exigiendo para eludir dicho criterio temporal que sea, en su caso, el contribuyente quien aporte pruebas sobre el origen temporal de la renta a regularizar".*

Habiendo el Alto Tribunal resuelto dicho recurso en los siguientes términos:

*"En el particular escenario descrito se trata de indagar cómo se aplican las normas especiales de imputación temporal de rentas derivadas de deudas inexistentes, teniendo en consideración que a tenor del apartado 4 del artículo 134 TRLIS "se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes" y, por otro lado, conforme al apartado 5 del artículo 134 TRLIS "el importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros", preceptos ambos, reflejados en los apartados 4 y 5 del vigente artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS"), «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre, sin más variación que la sustitución del término sujeto pasivo por contribuyente.*

*De esta manera, emerge de forma nítida la controversia, consistente en determinar el período al que ha de imputarse la renta derivada de la presunción, cuando la deuda inexistente se refleja contablemente en un ejercicio prescrito y en otro no prescrito.*

(...)

TERCERO.- (...)

*Para la Sala de la Audiencia Nacional, el registro contable acreditado en 2007 no impide imputar la renta presunta, resultante del artículo 134.4 del TRLIS, al ejercicio 2008, en aplicación del artículo 134.5 del TRLIS.*

*Sin embargo, debemos discrepar de la sentencia por cuanto interpreta incorrectamente los referidos apartados del artículo 134 TRLIS.*

*1.- La regularización se basó en la contabilización de pasivos ficticios (deudas inexistentes) por el contribuyente, que dieron lugar a que la Administración entendiera que se trataba de rentas no declaradas. Es decir, la Administración simplemente aplicó la presunción del apartado 4 del artículo 134 TRLIS: "Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes."*

*2.- En el caso enjuiciado, la Administración no aceptó el reflejo de dicho pasivo en la contabilidad de 2007. Y no lo hizo porque el fichero con el Libro Diario del ejercicio 2007 en el que figuraban las deudas a fecha 31 de diciembre de 2007 no se correspondía con el legalizado en el Registro Mercantil.*

*Requerido el contribuyente para que aportara legalizada la documentación necesaria, llegó a presentar un pdf que estaba defectuoso y que no pudo abrirse. Según la entidad recurrente "el archivo que contenía el Libro Diario de 2007 y que fue objeto de legalización en el Registro Mercantil, se dañó por razones desconocidas, no habiendo sido posible recuperar su información a pesar de que esta parte lo ha intentado a través de diversos expertos en la materia."*

*3.- Por tanto, en vía administrativa, la recurrente no llegó a demostrar que el pasivo se encontraba contabilizado en el año 2007. Por eso, para evidenciar dicha circunstancia, instó la correspondiente prueba ante la sala de instancia, que, finalmente, la dio por acreditada.*

*(...)*

*Por tanto, la entidad contribuyente no permaneció inactiva y, en definitiva, demostró aquello que la Administración cuestionaba, esto es, que dichos pasivos ficticios estaban contabilizados en el año 2007. En efecto, así lo entiende la sentencia impugnada que, tras la oportuna valoración de la prueba, confirma la contabilización de las deudas inexistentes en el año 2007, expresando que, "[a] la vista de las comprobaciones y apreciaciones realizadas por el perito insaculado, debemos concluir que los datos reflejados en su informe son ciertos y proceden de documentos legalizados en el Registro Mercantil.*

*(...)*

*En suma, a partir de la sentencia de instancia, como refiere el propio auto de Admisión, la contabilidad de 2007 pasa a ser ya una prueba no controvertida.*

*4.- Ahora bien, aunque ese párrafo de la sentencia al que acabamos de aludir, permitía augurar la estimación del recurso contencioso administrativo, sin embargo, no ocurrió así.*

*En efecto, pese a lo que se acaba de exponer, la sentencia recurrida atiende a una alegación puesta de manifiesto por el abogado del Estado en conclusiones, esto es, que no debe estarse al momento de la contabilización de la deuda, por cuanto la inexistencia puede ser sobrevenida.*

*(...)*

*Y la conclusión a la que llega es que, aun cuando las deudas inexistentes se hayan reflejado en la contabilidad de ejercicios anteriores, también se han reflejado en la contabilidad del ejercicio comprobado, circunstancias en las que considera de aplicación la presunción del artículo 134.4 TRLIS respecto del ejercicio comprobado, 2009, al reflejarse las deudas inexistentes en la contabilidad de ese ejercicio.*

*5.- De entrada, resulta equívoca la sentencia al expresar "que las deudas inexistentes procedan de otros ejercicios es irrelevante", afirmación que no cabe mantener por cuanto, precisamente, dicha circunstancia está en la base de la excepción que desactiva la regla de imputación de la renta al más antiguo de los ejercicios no prescritos.*

*Y, si bien es cierto que la sentencia enfatiza que la deuda se reflejó también contablemente en un ejercicio no prescrito, como veremos, parece relativizar hasta el extremo, que se trataba de la misma deuda.*

*6.- Importa contemplar en su conjunto, la regulación que contiene el artículo 134 TRLIS, respecto de los Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas: (...)*

*Es evidente que el art 134 TRLIS establece una serie de presunciones de obtención de rentas sobre la base de determinados elementos patrimoniales, bienes o derechos, no registrados en los libros de contabilidad (los 3 primeros apartados) o sobre la base de deudas inexistentes, registradas en los libros de contabilidad (apartado 4).*

*Por tanto, para abordar la cuestión de cómo opera la excepción del apartado 5 del art 134 TRLIS -y el tipo de prueba exigible-, en cuya virtud el contribuyente puede imputar la renta no declarada a ejercicios distintos del último no prescrito, debe acometerse una interpretación coherente e integral del precepto.*

*En los supuestos de los 3 primeros apartados, el contribuyente cumpliría con aportar la prueba relativa al origen, fuente o medio de adquisición de tales elementos patrimoniales, bienes o derechos; en definitiva, tendría que probar algo que existe y que no ha sido contabilizado. Incluso, el apartado 3 se refiere a la*

demostración de la cuantía del valor de adquisición, a través de los documentos justificativos de la adquisición.

Sin embargo, el apartado 4 no admite la misma conclusión pues, de entrada, aquí tendría que probar algo que no existe que ha sido contabilizado, esto es, un pasivo inexistente. En este sentido, sin perjuicio de que la Administración y la sentencia recurrida cargan al contribuyente con la obligación de demostrar un hecho negativo -esto es, que la deuda no existía desde un determinado momento, en concreto, desde que se contabilizó-, dicha obligación no se infiere en modo alguno del precepto.

Por otro lado, cabe la posibilidad de que el contribuyente demuestre que se trata de una deuda existente, es decir, de pasivos reales si bien, en tal caso, dejaría de aplicarse la presunción y, por tanto, la propia excepción contenida en el apartado 5.

Pero es que, en el presente caso no se niega que los pasivos fueran ficticios y, precisamente, sobre la base de dicha circunstancia, la entidad recurrente pretende acogerse al derecho que le otorga el apartado 5, con la finalidad de demostrar que dicha renta (afiorada por la deuda inexistente) se corresponde con otro u otros períodos impositivos, distintos al más antiguo de los no prescritos.

7.- Esta Sala considera que, si la propia ley establece la presunción de una renta no declarada a partir del mero registro de deudas inexistentes en los libros de contabilidad nada impide que, a los efectos del referido apartado 5 del art 134 del TRLIS, la prueba en contrario consista en acreditar su registro en la contabilidad de ejercicios prescritos, coyuntura que ha demostrado la entidad recurrente, como reconoce la propia sentencia de instancia.

Que, a estos efectos, resulte suficiente la prueba contable es algo que corrobora también nuestra jurisprudencia.

(...)

8.- Finalmente, debe resaltarse, una vez más, que la suficiencia de la prueba del registro contable deriva de la propia existencia de la presunción.

Si la regularización se ha establecido sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un determinado ejercicio no prescrito (2008 y 2009), el registro contable debe servir también para demostrar la inexistencia de la deuda en un ejercicio prescrito (2007). Dicho de otra forma, la presunción legal no puede operar a geometría variable, de modo que su anverso y el reverso debe proyectarse por igual respecto de la Administración y del contribuyente.

Ante la eventualidad de que ese reflejo contable, año tras año, pueda facilitar el refugio de deudas inexistentes en períodos prescritos, lo cierto es que también comporta una mayor exhibición a los efectos de posibilitar la regularización administrativa de un tributo, en el que, como oportunamente advierte la parte recurrente, la base imponible se calcula precisamente a partir del resultado contable, en el método de estimación directa (art. 10 TRLIS y art 10 LIS).

En consecuencia de todo ello, el TS sienta el siguiente criterio jurisprudencial:

"Cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos".

Este criterio ha sido acogido por este TEAC, entre otras, en resolución de fecha 25/09/2023 (RG 1269/2022).

En base a todo ello, procede estimar la pretensión de la entidad en este punto en tanto que la deuda regularizada como inexistente por la Inspección aparecía contabilizada por la entidad en el ejercicio 2014 -ya prescrito al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación-, no pudiendo en consecuencia regularizarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121 LIS.

OCTAVO.- Y por lo que respecta a la regularización efectuada a **XZ-MP**, la cual se refiere a gastos de provisiones tanto por bonus como por una indemnización, motiva la Inspección lo siguiente:

"2º) **XZ-MP**, SL

2º.1º Bonus

(...)

En este caso, el hecho de que los saldos acreedores figuren en cuentas de provisiones, permite, en un principio, atender a las consideraciones del artículo 14.3.a) para considerar no deducibles a los gastos asociados a provisiones derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

(...)

no se considera suficientemente justificado o acreditado que se han devengado las retribuciones, de manera que respondan obligaciones de pago ciertas y exigibles determinadas por una disposición legal o contractual, sin que, en consecuencia, pueda considerarse desvirtuado el carácter de las provisiones como correspondientes a obligaciones implícitas o tácitas.

(...)



no se considera que los gastos asociados a los saldos acreedores de las cuentas CUENTA\_1 y CUENTA\_2 relacionados en el acta de disconformidad en el caso de **XZ-MP, SL**, puedan ser deducibles en el ejercicio en que se registran contablemente por considerarse gastos asociados a provisiones derivados de obligaciones implícitas o tácitas, a que se refiere el artículo 14.3.a) de la LIS.

En lo que se refiere al caso concreto del ejercicio 2015, y a la forma de llevar a cabo los ajustes que propone la Inspección actuaria, en el acta de disconformidad, para el ejercicio 2015, se propone un ajuste positivo al resultado contable por el importe del saldo final (a 31/12/2015) de las cuentas CUENTA\_1 y CUENTA\_2: 188.288 euros (187.467+ 821), a diferencia de lo que hace en los demás ejercicios (2016, 2017 y 2018), en los que determina el importe del ajuste positivo a realizar por diferencia entre el saldo final de las provisiones y el saldo inicial del ejercicio de que se trate.

(...)

no puede considerarse desvirtuado el carácter de las provisiones registradas en las cuentas CUENTA\_1 y CUENTA\_2 como correspondientes a obligaciones implícitas o tácitas, para las que el artículo 14.3.a) de la LIS, no otorga deducibilidad fiscal a los gastos de las que derivan. Es decir, el saldo de estas cuentas a 31/12/2015 no está acreditado a efectos fiscales. Por ello, y al no considerarse aplicadas a su finalidad a 31/12/2015, tales saldos deben integrarse en la base imponible, determinando un ingreso fiscal que conllevará el correspondiente ajuste positivo al resultado contable.

(...)

2º.2º. Indemnización.

(...)

Consta en el expediente el escrito formalizado entre **XZ-MP** y el Sr. **Rjn** en virtud del cual, y para el supuesto en que se produzca la transmisión de activos de **XZ-MP** en favor de **LD Spain**, la entidad se compromete a indemnizar al Sr. **Rjn** con una cantidad que asciende a 178.610,23 euros.

(...)

A este respecto cabe indicar que en el acuerdo entre **XZ-MP** y el Sr. **Rjn**, aportado a la Inspección actuaria e incorporado en la diligencia nº 15 de **XZ-MP, SL**, consta una última cláusula con el siguiente contenido (la traducción es nuestra):

(...)

Se considera que la condición contenida en esta cláusula determina que le resulte plenamente aplicable, a diferencia de lo que señala el obligado tributario en sus alegaciones, lo establecido en la consulta de la DGT 0814-03 de 13/06/2003 referida por la Inspección actuaria en el acta de disconformidad. En este caso, efectivamente, no se trata de un "preacuerdo", como se plantea en el caso de la consulta, pero la condición de que se produzca la compraventa contemplada en la cláusula transcrita (que no se ha cumplido a 31/12/2018, como puede verse en el fundamento de derecho octavo), impide considerar la existencia de una "una obligación cierta y exigible en el momento de su dotación (...)" Dicho de otro modo, la provisión no deriva de un hecho cierto, la marcha pactada de un trabajador a cambio de una indemnización, cuando es dotada, sino que en ese momento tal hecho no es más que una posibilidad futura, que aún dependerá, entre otros factores, (...)"

(...)"

Frente a ello, alega la interesada lo siguiente:

"b) Regularización efectuada a **XZ-MP**.

Frente a estos ajustes, las alegaciones que seguidamente se van a formular se dividen a su vez en tres subapartados:

(...)

a) Bonus. Alegaciones comunes para todos los ejercicios regularizados.

(...)

Las provisiones en concepto de bonus constituyen una obligación expresa de pago incluida en los contratos que vinculan a la entidad con los trabajadores y que se materializa en planes de retribución variables con objetivos perfectamente definidos.

(...)

El bonus pactado en contrato genera un derecho pendiente de cobro por parte de los trabajadores del Grupo **XZ-QN** a 31 de diciembre de cada ejercicio. La retribución variable aquí analizada no depende de la efectiva prestación de servicios futuros, sino que el desempeño de las labores estipuladas en los contratos de trabajo -junto con el cumplimiento de los objetivos o parámetros que se prevén específicamente en cada caso concreto- genera una obligación expresa de pago, perfectamente detallada, formalizada y comunicada al trabajador por medio del propio contrato.

En definitiva, los bonus en el presente supuesto dependen del cumplimiento de unos determinados objetivos con el correspondiente respaldo contractual y cuya consecución puede verificarse en el propio ejercicio en el que se dota la provisión.

(...)

Recurriendo pues como criterios interpretativos a la definición dada en la NIC 37 y la doctrina tributaria, nos encontramos ante una obligación contractual por cuanto esta deriva del contrato firmado entre **XZ-MP** y sus trabajadores. En dicho contrato se plasman unas condiciones cuyo cumplimiento determina el nacimiento del derecho para el empleado y, como contrapartida, la obligación para la empresa.

No estamos pues ante una obligación implícita, el hecho de que la misma derive de un contrato suscrito entre dos partes con obligaciones y derechos ya la excluye automáticamente.

Finalmente, a todas las consideraciones anteriores debe añadirse que esta parte alegó ante la Oficina Técnica la aplicación al presente caso de la contestación de la consulta vinculante de la DGT V2578-16 de fecha 10 de junio de 2016. La Oficina Técnica ni la menciona en la respuesta a nuestras alegaciones, dictando una resolución que al menos en este extremo carece de la necesaria motivación, generándonos indefensión material o real pues esta parte no puede llegar a conocer los motivos por los que se rechaza la aplicación al presente caso del criterio de la DGT, que vincula al órgano de inspección.

b) Bonus. Alegaciones adicionales específicas para el ejercicio 2015.

para este ejercicio efectúa un ajuste positivo al resultado contable por el importe del saldo final a 31/12/2015 de las cuentas CUENTA\_1 y CUENTA\_2: 188.288€ (187.467+ 821), a diferencia de lo que hace en el resto de los ejercicios regularizados (2016, 2017 y 2018), en los que la Inspección determina el importe del ajuste positivo a realizar por diferencia entre el saldo final de las provisiones y el saldo inicial del ejercicio de que se trate.

Se indica en el acta, extremo que es corroborado por el acuerdo de liquidación, que el saldo que tiene en balance estas cuentas a 01/01/2015 es de (-) 533.974 €, y que desde la óptica fiscal no cabe considerar este importe deducible en 2015 puesto que lo fue en el período impositivo 2014 prescrito en el momento de iniciarse las actuaciones de comprobación-.

(...)

La regularización practicada es incorrecta porque obvia la mecánica de cálculo contable, ya que conforme a la normativa contable, las provisiones se abonan contra el correspondiente cargo en una cuenta de gasto (o se cargan contra el correlativo abono en una cuenta de ingreso si es una reversión) en el ejercicio en que se dotan, de manera que el referido gasto (o ingreso) se computa, exclusivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de dotación de la provisión, y ajustar directamente el saldo final de las cuentas de provisión (cuentas de balance) como hace la Inspección, supone ajustar no sólo los movimientos que se hayan producido en el propio ejercicio (con reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias), sino los movimientos registrados como gastos o ingresos en ejercicios anteriores, lo cual no debe resultar admisible en ningún caso, máxime si dichos ejercicios se encontraban prescritos.

(...)

No es cierto, como sostiene la Inspección que, de no practicarse la regularización propuesta, se llegue a una situación de desimposición (al deducirse un mismo gasto en los ejercicios 2014 y 2015), pues de la mecánica contable resulta evidente que en el ejercicio 2015 no se deducen más que los gastos registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias como consecuencia del incremento de la provisión.

c) Indemnización derivada del contrato entre **XZ-MP** y el señor **Rjn**.

(...)

La Inspección considera que esta parte de la provisión referente a la indemnización tiene la consideración de provisión correspondiente a obligaciones implícitas o tácitas. El fundamento de la regularización es que, en opinión de la Inspección, la provisión no deriva de un hecho cierto, la marcha pactada de un trabajador a cambio de una indemnización, cuando es dotada, sino que en ese momento tal hecho no es más que una posibilidad futura.

Frente a tales consideraciones, esta parte estima que su caso es diferente a la consulta de la DGT 0814-03 de 13 de junio de 2003 que cita la Inspección, pues lo pactado entre **XZ-MP** y el trabajador no es un simple preacuerdo, sino un acuerdo definitivo de rescisión de contrato con efectos a 31 de diciembre del propio ejercicio 2018, por lo que no solo se está ante una firme formalización de la terminación de la relación entre la entidad y el trabajador sino que, además, la fecha en la que tal terminación despliega sus efectos es precisamente a cierre del ejercicio 2018, por lo que no hay duda de que la entidad había registrado una provisión por indemnización que respondía a un hecho cierto, ni siquiera previsto para un ejercicio futuro, sino para el propio ejercicio en el que se había dotado la referida provisión.

Asimismo, como fundamento de nuestras alegaciones, invocamos la resolución del TEAC 00/1368/2006 de 11 de septiembre de 2008, en la que ese Tribunal señala que comparte el criterio expresado por la DGT en su consulta 2530/2003, de 30 de diciembre de 2003".

Respecto de la deducibilidad de las provisiones por bonus e indemnizaciones dotadas por **XZ-MP**, debemos empezar por referirnos a la normativa aquí aplicable. El artículo 10.3 de la LIS dispone, en redacción original:

"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

Síguenos en...



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".

Adicionalmente, el artículo 11 de la LIS establece, en redacción original, que:

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

*(...)*

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

*(...)"*

Por su parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre -BOE de 20 de noviembre- (en adelante, PGC), regula en su Norma de Registro y Valoración 15ª las provisiones y contingencias, estableciendo:

#### **"1. Reconocimiento**

*La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.*

*Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.*

*En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.*

#### **2. Valoración**

*De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.*

*(...)"*

Y en cuanto a la definición de pasivos, el apartado 4º del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC indica lo siguiente:

*"Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones".*

Asimismo, debemos citar la norma internacional de contabilidad (NIC) 37 "Provisiones y contingencias" adoptada por la Unión Europea en el Reglamento (CE) nº1126/2008 de la Comisión de 3 de noviembre de 2008 y cuyos criterios sigue nuestro Plan General de contabilidad, define el término provisión con el siguiente significado:

*"10 (...)*

*Una provisión es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.*

*Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.*

*El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.*

*Una obligación legal es aquella que se deriva de:*

- a) un contrato*
- b) la legislación, u*
- c) otra causa de tipo legal.*

*Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:*

*a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades, y*

*b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades."*

- En cuanto a su reconocimiento establece:

*"14 Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:*

- a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;*
- b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y*
- c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.*

*De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no debe reconocer la provisión."*

Sin embargo, el que una obligación nacida de una disposición legal, contractual o tácita deba ser reconocida contablemente como una provisión de acuerdo con la normativa transcrita, no implica *per se* que sea fiscalmente deducible. De hecho, el artículo 14 de la LIS establece, en redacción original, la no deducibilidad de determinados gastos por provisiones, en los siguientes términos:

*"3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:*

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

*(...)*

*5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.*

*(...)"*

Así pues, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

Por último, conviene tener presente que, en cuanto a la carga de la prueba, el artículo 105.1 de la LGT, dispone en redacción original que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*. Por tanto, la acreditación de la deducibilidad de un gasto (esto es, que una determinada partida cumpla con todos los requisitos y exigencias para considerar que se trata de una partida deducible a efectos del IS) recae en el obligado tributario que la pretende.

Examinado el expediente remitido, se constata que la documentación aportada por parte de la entidad para justificar las provisiones que nos ocupan fue la siguiente:

- Escrito de fecha 10/12/2021, en el que la interesada manifiesta que en la cuenta CUENTA\_2 se recogen los importes devengados y aprobados de las remuneraciones variables (bonus) pendientes de pago.
- Desglose del saldo acreedor de la cuenta CUENTA\_2 del ejercicio 2018 en el que se observa que de los 222.773,84 €, corresponden 178.610,23 € a indemnizaciones y el resto a bonus pendientes de pago (diligencia n.º 14).
- Escrito formalizado entre **XZ-MP** y el Sr. **Rjn** en virtud del cual, y para el supuesto en que se produzca la transmisión de activos de **XZ-MP** en favor de **LD Spain**, la entidad se compromete a indemnizar al Sr. **Rjn** con una cantidad que asciende a 178.610,23 € (diligencia n.º 15).
- Archivo Excel con los movimientos de la cuenta CUENTA\_2 de los años 2015, 2016 y 2017 (diligencia n.º 17).

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, pasamos a analizar la deducibilidad de las provisiones cuestionadas.

a) Provisiones por bonus:

Para discernir si estas provisiones responden a una obligación implícita o legal, debemos atender, en primer lugar, al origen de su dotación, por lo que en este caso resulta necesario acudir a las cláusulas contractuales de las que, en teoría, se derivaría dicha obligación, en base a las que se explica la dotación y conforme a las cuales la entidad justifica la deducibilidad fiscal del gasto objeto de la presente controversia.

Sin embargo, tal y como se deduce del listado anterior, no aportó la reclamante ante la Inspección, como tampoco ante este TEAC, contrato alguno con los trabajadores perceptores de los bonus. Por tanto, este Tribunal no tiene posibilidad alguna de conocer cómo se configuraban los planes de retribución variables y, en concreto, de qué parámetros se hacía depender su cobro, de modo que no es posible determinar si el pago del bonus es una obligación legal o implícita para la entidad.



En consecuencia, en cuanto a las provisiones por bonus, procede confirmar la regularización realizada por la Inspección ya que, a pesar de que nos encontramos con una provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable (recoge un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía), la interesada no ha probado que derive de una disposición contractual, siendo a ella a quien le correspondía probar tal extremo.

Y en cuanto a lo alegado sobre que la falta de contestación por parte de la Oficina Técnica a la alegación relativa a la aplicación de la contestación de la consulta V2578-16 le generó indefensión, hemos de señalar que es doctrina del Tribunal Constitucional -recogida entre otras muchas en la sentencia de 10/10/2005- que el derecho a la tutela judicial efectiva no exige una respuesta explícita y pormenorizada de todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento de la pretensión, pudiendo ser suficiente una respuesta global o genérica a las alegaciones formuladas por las partes que fundamente la respuesta a la pretensión deducida, aun cuando se omita una respuesta singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales. Pues bien, en el caso que nos ocupa, la Inspección sí fundamentó la respuesta desestimatoria a la pretensión deducida, no pudiendo considerarse que se haya producido indefensión a la interesada, al no haber existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa (no haber acreditado que las provisiones por bonus respondan obligaciones de pago ciertas y exigibles determinadas por una disposición contractual).

Finalmente, debemos analizar la alegación sobre la fórmula de cálculo empleada para el ajuste de 2015. Analizado el expediente, se comprueba que la Inspección efectuó un ajuste positivo al resultado contable por el importe del saldo final (a 31/12/2015) de las cuentas CUENTA\_1 y CUENTA\_2: 188.288,00 euros (187.467,00 + 821,00), a diferencia de lo que hizo en los demás ejercicios (2016, 2017 y 2018), en los que determinó el importe del ajuste positivo a realizar por diferencia entre el saldo final y el saldo inicial de las provisiones, motivando al respecto que "*Desde la óptica fiscal no cabe considerar este importe deducible en 2015 puesto que ya lo fue en el período impositivo 2014 prescrito en el momento de iniciarse las actuaciones de comprobación-. Lo contrario, tal como señala la resolución del TEAC de fecha 2 de abril de 2014 (RG 1554/2011), conlleva a una desimposición el mismo importe sería gasto deducible en dos períodos impositivos: 2014 y 2015- no avalada por ninguna norma tributaria ni contable*".

Debemos, pues, traer aquí la referida resolución de este TEAC de fecha 02/04/2014 (RG 1554/2011), en la que se indicaba lo siguiente:

*<<Y en cuanto a que debió eliminarse de la base imponible del ejercicio 2005 el importe relativo a la provisión depreciación del ejercicio 2004 (prescrito al tiempo de practicar la Inspección la liquidación que nos ocupa a tenor de lo que dicen las alegaciones actoras) que revierte en 2005, hay que señalar que tales alegaciones deben ser desestimadas por cuanto su aceptación supondría admitir un déficit de tributación evidentemente no querido por la norma: esto es, que quede fiscalmente consolidado el gasto en el ejercicio en que se dotó la provisión y no se tenga fiscalmente en cuenta el ingreso en el ejercicio en que dicha provisión revierte.*

*El referido criterio ha sido mantenido por este Tribunal en resoluciones tales como la de 03-04-2008 (RG 329/07), resolución en la que no se admite la deducibilidad fiscal de un ajuste extracontable negativo que neutraliza fiscalmente (anula) el ingreso contable derivado de la reversión contable de una provisión fiscalmente no deducible al no quedar acreditado por el contribuyente que el gasto contable que en su día supuso la dotación fiscalmente no deducible no fue neutralizado (anulado) por un ajuste extracontable positivo.*

*En concreto se dice en dicha resolución:*

*"SEGUNDO: En relación con la primera cuestión planteada, relativa a las regularizaciones citadas, cabe señalar que en ambos casos se trata de provisiones por incentivos cuya no deducibilidad no es discutida por la interesada. En definitiva, no se discute aquí el mecanismo de provisiones cuya dotación no es deducible, de manera que en el período en que fueron dotadas debió hacerse el correspondiente ajuste positivo al resultado contable para que el gasto contable no se traslade a la base imponible. En el período en que se materializa la posible incidencia, como el aplicar la provisión supone dar entrada a un ingreso en el resultado contable, para que éste no se traslade tampoco a la base imponible es necesario hacer un ajuste negativo al resultado contable. Así, el efecto de la provisión habría sido neutro desde el punto de vista fiscal.*

(...)

*Este Tribunal estima que, en contra de lo alegado por la interesada, la aportación de tales Cuentas Anuales no puede considerarse una justificación suficiente de la existencia de tales ajustes positivos efectuados en ejercicios anteriores, por las razones que expuso la Inspección.*

(...)

*Por lo expuesto,*

*EL TRIBUNAL CENTRAL, EN SALA, como resolución de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Central por ....., S.A., contra acuerdos de liquidación, ACUERDA: DESESTIMARLAS, confirmando las liquidaciones impugnadas".*

*Resolución confirmada por la Audiencia Nacional (salvedad hecha de la sanción) por sentencia de 09-02-2011 (rec. 195/2008) en cuyo Fundamento Jurídico cuarto podemos leer, a modo de conclusión:*

*“Por ello, se confirma el criterio de la Inspección a la hora de regularizar los dos conceptos debatidos, al existir un exceso de provisión (...), por lo que no debió contabilizarla como ingreso, pues este ingreso contable no será ingreso fiscal y se ajustaría negativamente si la entidad hubiera acreditado que, cuando dotó estas cuentas de provisión, fue gasto contable pero no gasto fiscal, al haberse ajustado positivamente en ejercicios anteriores.*

*Así las cosas, procede la desestimación de los motivos de fondo.”*

*Y también es ese el criterio que subyace en nuestra reciente resolución de 28-05-2013 (RG 2794/10) cuando se dice en la misma:*

*<<Adicionalmente la sociedad pone de manifiesto que “la Inspección no puede cambiar de discurso dependiendo de cuáles sean sus pretensiones. No puede aducir que las provisiones de 2004, 2005 y 2006 no son deducibles porque no respaldan ningún riesgo y que las provisiones de los ejercicios anteriores a 2003 sí fueron deducibles por lo que deben ser revertidas en 2004. O las considera todas deducibles y, por consiguiente, no pueden ser ajustadas las provisiones de 2004, 2005 y 2006; o las considera todas no deducibles y, por consiguiente, las provisiones de los ejercicios anteriores a 2003 ya estarían prescritas por haberlas ajustado positivamente en dichos ejercicios.*

*(...)*

*...la Inspección parte de una situación en que existe un saldo pendiente de aplicación contable a 1 de enero de 2004 por provisiones correspondientes a futuras bonificaciones a clientes que han sido deducidas fiscalmente deducibles (sic) en los ejercicios de su respectiva dotación, limitándose a verificarla.*

*(...)*

*La Inspección simplemente constata que las provisiones han sido deducidas, y que se corresponden obviamente con contratos suscritos antes de 31 de diciembre de 2003.*

*(...)*

*En consecuencia, este Tribunal considera debidamente acreditado, tal y como afirma la Inspección, que dichas provisiones no se han aplicado a su finalidad en el primer ejercicio objeto de la comprobación y que ya no existe el riesgo cubierto por las mismas. Por tanto, se estima ajustada a derecho su eliminación contable y la integración en la base imponible del ejercicio 2004 por ser entonces cuando se determina la concurrencia de la circunstancia expuesta y por estar asimismo acreditado en el expediente que las provisiones fueron consideradas en su momento gasto deducible.>>*

*Deben por tanto también en este punto desestimarse las pretensiones actoras al respecto>>.*

En definitiva, si en un ejercicio prescrito se dotó contable y fiscalmente una provisión fiscalmente no deducible, es doctrina de este TEAC que deberá darse el ingreso fiscal correspondiente a su reversión contable, ya que lo contrario supondría una desimposición no querida por la norma.

Así, en el caso que nos ocupa, procederá realizar un ajuste positivo por importe de 188.288,00 euros, resultantes de la diferencia entre 533.974,00 euros -correspondientes a la provisión no deducible dotada contablemente en un ejercicio prescrito- y 345.686,00 euros -correspondientes a la parte de la reversión contable que ya había sido objeto de tributación-.

Procede, en consecuencia, desestimar las pretensiones actoras en este punto.

b) Provisión por indemnización:

Para discernir si esta provisión resulta o no deducible, debemos atender, en primer lugar, al origen de su dotación.

Como se deduce del listado de documentación antes expuesto, en este caso sí aportó la reclamante ante la Inspección el escrito formalizado entre **XZ-MP** y el Sr. **Rjn** en virtud del cual, y para el supuesto en que se produjera la transmisión de activos de XZ-MP en favor de **LD Spain SL**, la entidad se comprometía a indemnizar al Sr. **Rjn** con una cantidad que ascendía a 178.610,23 €. En concreto, la cláusula SÉPTIMA del acuerdo entre **XZ-MP** y el Sr. **Rjn** señalaba (según traducción efectuada en el acuerdo de liquidación) lo siguiente:

*“SÉPTIMO.- La validez y eficacia de este Acuerdo está sujeta a la condición de que la transacción de compraventa entre la Compañía y LD Spain, S.L. se lleve a cabo finalmente.*

*Por lo tanto, si la transacción entre la Compañía y LD Spain, S.L. no se lleva a cabo, la Compañía puede revocar el presente Acuerdo, en cuyo caso el Empleado continuará prestando servicios para la Compañía en las mismas condiciones de trabajo, y este acuerdo quedará cancelado automáticamente y sin efectos”.*

Por tanto, y contrariamente a lo que alega la interesada (que sostiene que se trata de un acuerdo definitivo que responde a un hecho cierto), la indemnización se hacía depender de una condición concreta, cual era la compraventa entre **XZ-MP** y **LD Spain SL**. En consecuencia, nos encontramos con una provisión incorrectamente dotada desde el punto de vista contable, pues no se trataba de un pasivo que constituía una deuda cierta en cuanto a su realización, pero indeterminada en cuanto a su cuantía o fecha, sino que la deuda era incierta en tanto que dependía de un suceso cuya realización no se podía saber si tendría o no lugar. A este respecto, procede indicar que el Órgano Inspector señaló en el acuerdo impugnado que la compraventa contemplada en la referida cláusula no se cumplió a 31/12/2018, sin que tal extremo haya

sido negado o rebatido por la interesada en sus alegaciones. Así las cosas, la mercantil no debió haber contabilizado esta provisión por indemnización desde el momento en que ninguna deuda por indemnización futura al Sr. **Rjn** existía en el ejercicio económico en el que se hizo la dotación controvertida; y ello porque no se había producido la compraventa de la que se hacía depender la referida indemnización.

En este sentido, la Inspección indicaba en el acuerdo de liquidación que resultaba aplicable la consulta de la DGT 0814-03, en la que se establece que *"la deducibilidad fiscal de la provisión contable está condicionada a que se haya contraído una responsabilidad cierta, aunque de cuantía indeterminada en el momento del devengo del impuesto. Esta responsabilidad sólo nacerá cuando tenga lugar la rescisión del contrato laboral, de modo que hasta ese momento dicha rescisión constituye un hecho sólo probable o previsible"*, pues *"la provisión no deriva de un hecho cierto, la marcha pactada de un trabajador a cambio de una indemnización, cuando es dotada, sino que en ese momento tal hecho no es más que una posibilidad futura"*. Por tanto, no es cierto lo alegado por la reclamante sobre que la Inspección considera que *"esta parte de la provisión referente a la indemnización tiene la consideración de provisión correspondiente a obligaciones implícitas o tácitas"*, sino que la regularización se fundamenta en que la provisión no era procedente al no tratarse de un pasivo que constituía una deuda cierta en cuanto a su realización, motivo por el cual no cabe aplicar ni la resolución de este TEAC de 11/09/2008 (RG 1368/2006), ni la consulta de la DGT de 30/12/2003 (2530-03), alegadas, sobre la deducibilidad fiscal de las provisiones contables en situaciones de rescisión de contratos laborales.

En consecuencia, no siendo correcta la dotación contable de la provisión, no cabe admitir la deducibilidad fiscal del gasto correspondiente a dicha dotación, procediendo la desestimación de las alegaciones de la interesada en lo que a esta cuestión respecta.

#### **NOVENO.- Sobre la exención aplicada por XZ-MP como entidad organizadora de ACONTECIMIENTO\_1 "MX".**

La Inspección consideró que los eventos "... ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2014" y "... ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2017" gozaban únicamente de la deducción en cuota recogida en el artículo 27 de la Ley 49/2002 del Mecenazgo y no de la exención subjetiva prevista en el apartado ... de la disposición ... de la Ley de Puertos del Estado y la Marina Mercante (aplicable únicamente al evento "... ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011"), por lo que eliminó los ajustes negativos practicados por la entidad **XZ-MP** por importes de 434.033,00, 234.671,00, 646.815,00 y 358.553,73 euros, respectivamente en los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018.

Al respecto, motivaba en el acuerdo de liquidación lo siguiente:

*"Cabe advertir que aunque este epígrafe se ha denominado, como en general, "normativa aplicable", precisamente en esta cuestión la Inspección actuaria y el obligado tributario mantienen diferentes consideraciones sobre cuál es la normativa aplicable a la situación aquí contemplada. La Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo establece en su artículo 27 que:*

(...)

*El evento de la salida desde la ciudad de CIUDAD\_1 de ACONTECIMIENTO\_1 "CIUDAD\_1 2011" tuvo la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002 en virtud de la disposición ... de la Ley .../2009, de ..., de Presupuestos Generales del Estado para el año ..., que estableció que:*

(...)

*El apartado ... de esta disposición fue modificado por la Ley .../2011, de ..., por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, quedando redactado de la siguiente forma:*

*"... La duración de este programa de apoyo será desde el ... de 2010 hasta el ... de 2014."*

*Adicionalmente, la Ley .../2010, de ..., de modificación de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios en los puertos de interés general, en su disposición ..., y tras su derogación, el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado ... aprobado por el Real Decreto Legislativo .../..., de..., en su disposición ..., reguló unas medidas de apoyo al acontecimiento "... ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011". Esta última disposición establece que:*

(...)

*Con posterioridad a este evento de la salida desde la ciudad de CIUDAD\_1 de ACONTECIMIENTO\_1 "CIUDAD\_1 2011", han tenido lugar otros eventos similares, de salida desde la ciudad de CIUDAD\_1 de ACONTECIMIENTO\_1 de ediciones posteriores. Dichos eventos han tenido, en virtud de la correspondiente ley, la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002:*

*- "CIUDAD\_1 2014": Disposición... de la Ley .../2012, de ..., de Presupuestos Generales del Estado para el año ...:*

(...)

- "CIUDAD\_1 2017": Disposición ... de la Ley .../2015, de ..., de Presupuestos Generales del Estado para el año ...:

(...)

A la vista de la regulación normativa referida en el epígrafe anterior, teniendo en cuenta las alegaciones del obligado tributario, y las consideraciones que se expondrán a continuación, esta Oficina Técnica discrepa del criterio del obligado tributario y, en el mismo sentido de la Inspección actuaria, considera que la exención en el Impuesto sobre Sociedades regulada en el apartado ... de la D.... del TRLPEMM RDLeg .../... únicamente es aplicable a XZ-MP SLU (XZ-MP) respecto a las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento ... ACONTECIMIENTO 1 CIUDAD 1 2011" (en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él) y no a las obtenidas durante la celebración de los dos acontecimientos posteriores "CIUDAD 1 2014" y "CIUDAD 1 2017".

(...)

Frente a ello, alega la interesada el derecho de **XZ-MP** a la referida exención subjetiva, en los siguientes términos:

"...esta parte considera que el régimen fiscal establecido en el apartado ... de la disposición ... del RDL .../... contiene una exención subjetiva para **XZ-MP** en cuanto entidad organizadora de ... **MX**, y determina por tanto la exención en el IS de las rentas recibidas con ocasión de ese mismo acontecimiento en sus tres ediciones sucesivas (2011, 2014 y 2017) en las que éste tuvo como puerto de salida la ciudad de CIUDAD\_1.

Para la resolución de la cuestión aquí debatida, debemos partir de la redacción literal de la disposición ... de la Ley de Puertos del Estado ... antes transcrita. Como puede apreciarse, si bien su encabezamiento parece referirse a ... "ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1" de la edición del 2011, luego a lo largo del propio articulado se contienen varias referencias a la aplicabilidad de los beneficios fiscales más allá de la edición de 2011 de ... **MX**, resultando pues de plena aplicación a las regatas celebradas en los años 2014 y 2017, como así sucede con la letra b) de su apartado ... respecto al régimen aduanero y tributario especial aplicable a determinadas mercancías que se importen («expirará, a más tardar, el 30 de junio del año siguiente al de la finalización de la regata 2017-2018»); el apartado ... respecto a una serie de tasas y precios públicos («hasta transcurridos 12 meses a partir del día siguiente a la finalización de la regata 2017-2018»); y el apartado ... respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones («hasta transcurrido 1 mes a partir del día siguiente a la finalización de la regata 2017-2018»).

Por su parte, respecto de la exención en el IS del apartado ... y ante la falta de mención expresa, esta parte siempre interpretó (y hasta la presente regularización la AEAT no lo había discutido en ejercicio alguno) que la exención había nacido con vocación de permanencia, lo que es lógico atendiendo a la finalidad de este incentivo fiscal de promoción económica de la ciudad de CIUDAD\_1 en concreto y en general de la COMUNIDAD\_AUT.\_1 (interpretación teleológica) y que por lo tanto era aplicable tanto a la edición de 2011 de la regata como también a las celebradas en 2014 y 2017 que tuvieron su salida en la misma ciudad y que por esta razón la redacción de dicho apartado ... no acota temporalmente la aplicación de la exención, limitándose a señalar que ésta aplica «con motivo del acontecimiento» de ... **MX**, y «acontecimiento» son todas las sucesivas ediciones del mismo.

Las dudas expuestas que podría haber suscitado la interpretación literal del precepto fueron despejadas por la interpretación que la propia Administración Tributaria ofreció a los contribuyentes en sus manuales prácticos, confeccionados y publicados por la AEAT, para la cumplimentación de las declaraciones del IS, confirmando que la exención se extendía más allá de la edición de 2011.

Así, en los manuales correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015, ejercicios pertenecientes a la segunda edición del "acontecimiento", aparece incluida de manera expresa la exención en el IS para la entidad organizadora. En concreto, en un detalle explicativo de cómo consignar debidamente la partida "Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", de las claves 413 y 414 del Modelo 200 de 2014 (claves 417 y 418 del Modelo 200 de 2015): el propio Manual menciona explícitamente que deberá realizarse una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias "en relación al disfrute de la exención del Impuesto sobre Sociedades establecida en la disposición ... (medidas de apoyo al acontecimiento "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011") de la Ley .../2010, de ... (actual disposición ... del RDL .../...).

(...)

Bien es cierto que a partir de 2016 los manuales no contienen la mención, pero a esta ausencia, en contra de lo pretendido por la Inspección en el acuerdo de liquidación aquí impugnado, no se le puede atribuir trascendencia alguna a los efectos aquí pretendidos, pues no obedece a un cambio legislativo ya que la norma seguía siendo la misma, y, como se encargan de subrayar los propios Manuales, estamos ante la enunciación de ejemplos, enunciación que no se hace con carácter exhaustivo, por lo que a su desaparición no se le puede intentar otorgar ninguna relevancia interpretativa.

A mayor abundamiento, las conclusiones anteriores se vieron corroboradas por las manifestaciones del representante del Ministerio de ... en el Consorcio "CIUDAD\_1 2011, 2014 y 2017" que reconoció la aplicación de la exención más allá de la regata del año 2011 y que exigió que se hablara de ella en las comunicaciones de prensa del acontecimiento.

Síguenos en...





(...)"

Similares alegaciones fueron formuladas por la entidad ante la Inspección, habiendo sido las mismas desestimadas en el acuerdo impugnado en los siguientes términos:

*"Es verdad, como señala el obligado tributario, que el apartado ... de la disposición, relativo al régimen aduanero y tributario de determinadas mercancías, establece, respecto al régimen que regula, que "expirará, a más tardar, el 30 de junio del año siguiente al de la finalización de la regata 2017-2018"; que el apartado ..., relativo a tasas y precios públicos establece en cuanto a sus efectos que "hasta transcurridos 12 meses a partir del día siguiente a la finalización de la regata 2017-2018"; y que el apartado ... relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece en cuanto a su vigencia que "hasta transcurrido 1 mes a partir del día siguiente a la finalización de la regata 2017-2018".*

*Pero los restantes apartados no contemplan nada semejante. Ello debería llevarnos a considerar, en sentido contrario a lo que alega el obligado tributario, que las restantes medidas extienden sus efectos únicamente para el acontecimiento al que se refieren, "CIUDAD\_1 2011".*

*De hecho, el título de la disposición ... del TRLPEMM Rdleg .../..., al igual que el de la disposición adicional ... de la derogada Ley .../2010 (que estableció las mismas medidas) es "Medidas de apoyo al acontecimiento «...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011»". Es evidente que si estas medidas fueran aplicables a los tres acontecimientos relativos a las tres ediciones de ACONTECIMIENTO\_1 con salida desde CIUDAD\_1, el título no habría sido este. Y ello justifica, precisamente, que en el caso de determinadas medidas, si se pretendía extender sus efectos durante un período superior a la duración del acontecimiento "CIUDAD\_1 2011", se especificara expresamente, como así ha sucedido con los apartados ... de la disposición.*

(...)

*Esta Oficina Técnica desconoce la voluntad del legislador respecto al ámbito temporal de la medida de apoyo al acontecimiento "...ACONTECIMIENTO\_1, CIUDAD\_1 2011" relativa a la exención en el Impuesto sobre Sociedades de determinadas rentas obtenidas por la entidad organizadora, pero la redacción legal es clara, el título de la disposición y la redacción del apartado ... se refieren exclusivamente a este acontecimiento, y no a los otros dos posteriores de salida CIUDAD\_1 2014 y CIUDAD\_1 2017.*

(...)

*Esta Oficina Técnica considera, de acuerdo a lo que expondrá a continuación, que la referencia a la exención de la disposición ... de la Ley .../2010 que figura en los Manuales del Impuesto sobre Sociedades en las claves de "Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", lo es exclusivamente respecto del acontecimiento "...ACONTECIMIENTO\_1, CIUDAD\_1 2011" (por otra parte, tal y como explícitamente se indica en los Manuales) y que, al menos en lo que se refiere a los Manuales de 2011 a 2014 (no así en el Manual de 2015), la referencia no fue incorrecta, ni significa que con su inclusión en el Manual se esté afirmando que la exención procede también en los otros dos acontecimientos posteriores (2014 y 2017) como plantea el obligado tributario.*

(...)

*En concreto, en el caso de "CIUDAD\_1 2011", la disposición ... de la Ley .../2009, estableció en su apartado ... que "La duración de este programa de apoyo será desde 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012". Sin embargo, dicho apartado ... fue modificado por la Ley .../2011, de ..., por la que se modifica la Ley .../2003, de ..., de Instituciones de Inversión Colectiva, quedando redactado de la siguiente forma: "La duración de este programa de apoyo será desde el ... de 2010 hasta el ... de 2014."*

(...)

*Cuando el apartado ... de la D ... del TRLPEMM RDleg .../... establece que "estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades por las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.", parece lógico e incluso necesario vincular la celebración del acontecimiento con la duración del programa de apoyo al mismo, en cuanto a delimitar los beneficios fiscales aplicables al acontecimiento y en cuanto a que es la única duración o expresión del lapso temporal relativo al acontecimiento que aparece expresamente regulada en la normativa, teniendo en cuenta asimismo que en absoluto se hace referencia a la duración de la regata (en este sentido, el obligado tributario en sus alegaciones señala que "abarcando la duración del programa de apoyo el referido ciclo trianual de cada regata", aunque posteriormente, como se ha indicado, se prorrogara la duración en el caso del acontecimiento "CIUDAD\_1 2011"). De esta forma, podría entenderse justificado que a las correspondientes rentas obtenidas en 2014 procedentes del acontecimiento CIUDAD\_1 2011 les resultara de aplicación la exención de este apartado ... (a esta cuestión se hará referencia en el fundamento de derecho decimotercero del presente acuerdo de liquidación), y por ello entender que la referencia que figura en el Manual de 2014 no fuera incorrecta y que no significara nada más que la contenida en los Manuales anteriores.*

*No puede decirse lo mismo, en base a este argumento, de la referencia que figura en el Manual de 2015. Pero lo que no puede afirmarse categóricamente, como hace el obligado tributario, es que ello significa que la exención del apartado ... de la D ... del TRLPEMM RDleg .../... es aplicable no solo al acontecimiento "CIUDAD\_1 2011" sino a los acontecimientos "CIUDAD\_1 2014" y "CIUDAD\_1 2017".*

*Es posible que el mantenimiento de la referencia en el Manual de 2015 obedeciera a un error, como mostraría el que la referencia desapareciera a partir del Manual de 2016.*

*Precisamente la desaparición de la referencia en el Manual de 2016 y posteriores es lo que debería haber llevado al obligado tributario, cuanto menos, a pensar que no procedía la aplicación de la exención en los dos acontecimientos posteriores, cuestión que esta Oficina Técnica considera clave.*

(...)

*En relación con los argumentos que expone el obligado tributario respecto a este tercer motivo, ha de indicarse, como cuestión principal, que es imposible plantearse que la aplicación de una exención en el Impuesto sobre Sociedades sea o no procedente, en virtud de la interpretación que pueda efectuarse de las palabras de una persona física representante del Ministerio de ... en una reunión de la Comisión Ejecutiva de un Consorcio creado para encargarse de la ejecución del programa de apoyo a un acontecimiento de excepcional interés público y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa.*

(...)

*De todo lo expuesto concluye esta Oficina Técnica que la exención en el Impuesto sobre Sociedades regulada en el apartado ... de la D... del TRLPEMM RDLeg .../... resulta aplicable única y exclusivamente al acontecimiento "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011" al que se refiere, y no a los dos acontecimientos posteriores "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2014" y "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2017", por lo que se desestiman las alegaciones del obligado tributario y se confirma la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad en este punto".*

Antes de entrar en el análisis de las alegaciones formuladas por la interesada, conviene hacer una breve mención a los eventos a los que aluden tanto la Inspección como la reclamante. Se trata de las tres ediciones sucesivas del acontecimiento conocido como "MX":

1. "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011": Undécima edición de ACONTECIMIENTO\_1. Comenzó en CIUDAD\_1 el .../.../2011 y terminó el .../.../2012 en PAÍS\_1 (...). Tuvo la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002 en virtud de la disposición ... de la Ley .../2009, de ..., de Presupuestos Generales del Estado para el año ..., la cual establecía en su apartado ... que "La duración de este programa de apoyo será desde 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012", si bien tal apartado fue modificado por la Ley .../2011, de ..., por la que se modifica la Ley .../2003, de ..., de Instituciones de Inversión Colectiva, para ampliar la duración del programa "hasta el 31 de diciembre de 2014".
2. "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2014": Duodécima edición de ACONTECIMIENTO\_1. Comenzó en CIUDAD\_1 el .../.../2014 y terminó el .../.../2015 en PAÍS\_2 (...). Tuvo la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002 en virtud de la disposición ... de la Ley .../2012, de ..., de Presupuestos Generales del Estado para el año ..., la cual establecía en su apartado ... que "La duración del programa de apoyo será desde el 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2015".
3. "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2017": Decimotercera edición de ACONTECIMIENTO\_1. Comenzó en CIUDAD\_1 el .../.../2017 y terminó el .../.../2018 en PAÍS\_3 (...). Tuvo la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002 en virtud de la disposición ... de la Ley .../2015, de ..., de Presupuestos Generales del Estado para el año ..., la cual establecía en su apartado ... que "La duración del programa de apoyo será desde el 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018".

El referido artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, señalando:

*"1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.*

(...)

*3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:*

*Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.*

(...)

*Segundo. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen*

en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo ... de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Tercero. Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.

Cuarto. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.

5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

Como puede observarse, la exención en el Impuesto sobre Sociedades controvertida no se menciona en el referido artículo 27 de la Ley 49/2002, sino que se encuentra regulada en la disposición ... del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado ..., aprobado por el Real Decreto Legislativo .../..., de ... -en adelante, TRLPEMM- (que derogó y sustituyó a la disposición ... de la Ley .../2010, de ..., de modificación de la Ley .../2003, de ..., de régimen económico y de prestación de servicios en los puertos de interés general, si bien la redacción de la disposición se mantuvo inalterada), la cual, en redacción original, dispone:

“.... Medidas de apoyo al acontecimiento «...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD 1 2011»

1. Régimen fiscal de la entidad organizadora de ACONTECIMIENTO\_1 (MX) y de los equipos participantes:

a) Las personas jurídicas residentes en territorio español constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora de ACONTECIMIENTO\_1 o por los equipos participantes estarán **exentas del Impuesto sobre Sociedades por las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento** y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará igualmente a los establecimientos permanentes que la entidad organizadora de ACONTECIMIENTO\_1 o los equipos participantes constituyan en España durante el acontecimiento con motivo de su celebración y en la medida que estén directamente relacionadas con su participación en él.

b) Las entidades sin fines lucrativos constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora de ACONTECIMIENTO\_1 o por los equipos participantes tendrán, durante la celebración del acontecimiento, la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo a efectos de lo previsto en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. Régimen fiscal de las personas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes:

a) No se considerarán obtenidas en España las rentas que perciban las personas físicas que presten sus servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes que no sean residentes en España, obtenidas durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en «...ACONTECIMIENTO\_1, CIUDAD 1».

b) Las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de este acontecimiento, podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los términos y condiciones previstos en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

3. Régimen aduanero y tributario aplicable a las mercancías que se importen para afectarlas al desarrollo y celebración de ... ACONTECIMIENTO\_1, CIUDAD\_1:

a) Con carácter general, el régimen aduanero aplicable a las mercancías que se importen para su utilización en la celebración y desarrollo de ... ACONTECIMIENTO\_1, CIUDAD\_1, será el que resulte de las disposiciones contenidas en el Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, y demás normativa aduanera de aplicación.

b) Sin perjuicio de lo anterior y con arreglo al artículo 140 del Código Aduanero Comunitario y al artículo 7.º del Convenio relativo a la Importación Temporal, hecho en Estambul el 26 de junio de 1990, las mercancías a que se refiere el número 1 de este apartado que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 48 meses desde su vinculación al mismo, que, en todo caso, **expirará, a más tardar, el 30 de junio del año siguiente al de la finalización de la regata 2017-2018.**

c) Se autoriza al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que adopte las medidas necesarias para la ejecución de lo dispuesto en este apartado tres.

4. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. La obligación de matriculación en España prevista en la disposición adicional primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, no será exigible en relación con las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos que se utilicen en el territorio español por la entidad organizadora de ACONTECIMIENTO\_1 (MX) o por los equipos participantes en ésta en el desarrollo de dicho acontecimiento. No obstante, una vez finalizado el acontecimiento será exigible la obligación de matriculación antes referida una vez transcurrido el plazo a que se hace referencia en el primer párrafo de la letra d del apartado 1 del artículo 65 de la citada Ley.

5. Régimen Fiscal del Consorcio CIUDAD\_1, ACONTECIMIENTO\_1. El Consorcio CIUDAD\_1, ACONTECIMIENTO\_1 será considerado entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

6. Tasas y precios públicos. Con efectos desde el 1 de enero de 2010 y hasta transcurridos 12 meses a partir del día siguiente a la finalización de la regata 2017-2018, el Consorcio CIUDAD\_1, ACONTECIMIENTO\_1, las entidades de derecho privado creadas por él para servir de apoyo a sus fines, las entidades que ostenten los derechos de explotación, organización y dirección de ACONTECIMIENTO\_1 y las entidades que constituyan los equipos participantes estarán exentos de la obligación de pago de las siguientes tasas y tarifas, en relación con las actividades de preparación, organización y celebración del acontecimiento:

a) Tasas estatales.

1.º Tasas de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general:

Tasa por ocupación privativa del dominio público portuario.

Tasa por utilización especial de las instalaciones portuarias.

Tasa del buque.

Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo.

Tasa del pasaje.

Tasa de la mercancía.

Tasa por el aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios.

Tasa por servicios generales.

Tasa por servicio de señalización marítima.

2.º Tasas de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas.

Cánones en relación con la ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo terrestre estatal en virtud de una concesión o autorización.

Tasas como contraprestación de actividades realizadas por la Administración.

3.º Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes del dominio público estatal.

b) Tarifas por servicios de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general.

Tarifa por servicios comerciales prestados por las Autoridades Portuarias.

Tarifas por servicios portuarios básicos.

Tarifa relativa al servicio de recepción de desechos generados por buques.

Síguenos en...





*El Consorcio CIUDAD\_1, ACONTECIMIENTO\_1 y las entidades de derecho privado creadas por él para servir de apoyo a sus fines tendrán derecho a los beneficios en materia de honorarios y aranceles notariales y registrales previstos para las Administraciones que lo integran.*

#### 7. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*No estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las adquisiciones mortis causa y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida, cuando el causahabiente o beneficiario haya adquirido la residencia en España como consecuencia de su desplazamiento a dicho territorio con motivo de la celebración de ... ACONTECIMIENTO\_1.*

*La no sujeción regulada en el párrafo anterior estará **vigente hasta transcurrido 1 mes a partir del día siguiente a la finalización de la regata 2017-2018** y podrá acreditarse mediante certificación del organismo competente".*

Pues bien, a juicio de este Tribunal, los argumentos empleados por la AEAT para desestimar las alegaciones de la reclamante no resultan válidos por los motivos que a continuación se exponen.

En primer lugar, sostiene la Inspección que "*si estas medidas fueran aplicables a los tres acontecimientos relativos a las tres ediciones de ... ACONTECIMIENTO\_1 con salida desde CIUDAD\_1, el título no habría sido este*". Sin embargo, hemos de indicar que de la lectura de la norma se desprende una cierta contradicción, pues el título de la disposición (...) ("Medidas de apoyo al acontecimiento «ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011»") no guarda coherencia con el articulado (en concreto, en cuanto a las tres menciones existentes a la "*regata 2017-2018*"). Si en la D ... únicamente se querían establecer medidas para "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011", los apartados ... no debieron incluirse en la misma. Ello nos lleva a concluir que el título de la D ... no puede tenerse por correcto, toda vez que hay, al menos, tres beneficios fiscales que se aplican a la regata de 2017-2018 y que se establecieron ya en 2010. Conviene recordar aquí que las tres ediciones del evento (2011, 2014 y 2017) fueron concedidas a la ciudad de CIUDAD\_1 en 2010, momento en el que se redactó la norma (recogida inicialmente en la disposición ... de la Ley .../2010, de ... ).

Siguiendo con la redacción de la norma, el hecho de que sólo los apartados ... hagan mención a la "*regata 2017-2018*" no se debe, según entiende este TEAC, a que sean las únicas que extienden su vigencia a las regatas sucesivas, sino que la mención obedece a que se establece una extensión de la vigencia más allá de la finalización de la última de ellas (en concreto, en lo que al régimen aduanero se refiere: "*expirará, a más tardar, el 30 de junio del año siguiente al de la finalización de la regata 2017-2018*"; en tasas y precios públicos: "*hasta transcurridos 12 meses a partir del día siguiente a la finalización de la regata 2017-2018*"; y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones "*hasta transcurrido 1 mes a partir del día siguiente a la finalización de la regata 2017-2018*", extensión esta que sí requería, en todo caso, una expresa mención en la norma.

A mayor abundamiento, en lo que a la fórmula legislativa elegida se refiere, debe indicarse que resulta, cuanto menos, cuestionable que teniendo los referidos beneficios fiscales una evidente limitada vigencia temporal, se regularan en una disposición y no en una disposición transitoria, norma específicamente prevista para legislar situaciones concretas durante un periodo de tiempo determinado, quedando derogada y, por tanto, sin efectos, de forma automática tras el periodo contemplado. Así pues, tratándose de una disposición ..., lo cierto es que la misma resulta aplicable en tanto no sea derogada, derogación que en el presente caso no ha tenido aun lugar, lo que la convierte en norma válida y eficaz.

Por otra parte, y en lo que respecta a la mención expresa a la "*exención del Impuesto sobre Sociedades establecida en la disposición ... (medidas de apoyo al acontecimiento «ACONTECIMIENTO\_1 2011» de la Ley .../2010, de ...*" (actual D ... del TRLPEMM) en los manuales prácticos del IS de los ejercicios 2014 y 2015, en la partida "Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", tampoco considera este TEAC válido el argumento de que hasta 2014 no se trataba de un error porque la Ley .../2011, de ..., por la que se modifica la Ley .../2003, de ..., de IIC, modificó asimismo el apartado ... de la Ley .../2009, de ..., de PGE para el año ..., ampliando la duración del programa de apoyo a ... "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011" hasta el 31 de diciembre de 2014. Como hemos indicado al referirnos a la normativa aplicable, por un lado se reguló a través de la correspondiente LPGE de cada uno de los años la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, con el consiguiente reconocimiento de las medidas en dicho precepto establecidas (en el caso del IS, una deducción en la cuota íntegra del impuesto del "*15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento*"), y por otro lado se establecieron en el TRLPEMM las medidas de apoyo al acontecimiento "...ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1" (en el caso del IS, una exención de "*las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él*"). Se trata, pues, de regímenes distintos, que resultan compatibles, pero cuya regulación resulta independiente. Por lo tanto, la modificación del apartado ... de la Ley .../2009, de ..., de PGE para el año ..., en lo que respecta a la duración del programa de apoyo hasta el 31 de diciembre de 2014 únicamente puede entenderse referida a los beneficios fiscales aplicables al evento de ...ACONTECIMIENTO\_1, CIUDAD\_1 2011 establecidos en virtud de la disposición ... de la Ley .../2009, de ..., de PGE para el año .... A mayores, la exención del IS de la D... del TRLPEMM

indica expresamente que están exentas las rentas obtenidas "durante la celebración del acontecimiento", y habida cuenta que la regata se inició el .../.../2011 y finalizó el .../.../2012, no parece lógico que tal prórroga pueda afectar a dicha medida.

Enlazando con el anterior argumento, en la motivación del ajuste que aquí nos ocupa se indica expresamente que "considera que la exención en el Impuesto sobre Sociedades regulada en el apartado ... de la D ... del TRLPEMM RDLeg .../... únicamente es aplicable a **XZ-MP** SLU (XZ-MP) respecto a las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento ...ACONTECIMIENTO\_1 "CIUDAD\_1 2011" (en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él) y no a las obtenidas durante la celebración de los dos acontecimientos posteriores "CIUDAD\_1 2014" y "CIUDAD\_1 2017". Sin embargo, en el FD 13º se admite la exención en 2014 señalándose que "en el presente fundamento de derecho, se ha analizado la aplicación de la exención en los periodos 2012, 2013 y 2014, sin haberse negado la aplicación de la exención en 2014. Ello es así porque, según se expuso en el fundamento de derecho sexto, la duración del programa de apoyo al acontecimiento CIUDAD\_1 2011 fue prorrogado hasta el 31/12/2014, de manera que podría considerarse que entre las rentas obtenidas en 2014 hubiera determinadas rentas a las que resultara de aplicación la exención. Ante este posible solapamiento, dado que en el acta de disconformidad no se ha efectuado una identificación de la procedencia de las rentas, y al objeto de, por ello, no perjudicar al obligado tributario, se ha considerado que procedía la aplicación de la exención a las correspondientes rentas del periodo 2014". Pues bien, estableciendo la medida controvertida que "estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades por las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento", no parece posible, a juicio de este TEAC que las rentas del periodo 2014 pudieran haberse obtenido durante la celebración del acontecimiento "ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2011", siendo lo más razonable entender que las mismas proceden de la "ACONTECIMIENTO\_1 CIUDAD\_1 2014", motivo por el cual la limitación inicialmente establecida por la Inspección no se sostiene.

Pues bien, todo lo anterior nos lleva a rechazar la motivación de los ajustes practicados por la Inspección y, consecuentemente, a estimar las pretensiones de la reclamante en lo que a esta cuestión se refiere.

#### **DÉCIMO.- Sobre la improcedencia de la regularización de las bases imponibles negativas a 31 de diciembre de 2014.**

La Inspección regularizó las bases imponibles negativas del grupo pendientes de compensación al inicio de los periodos comprobados por dos motivos: Considerar la no deducibilidad de retribuciones a miembros del consejo de administración de **XZ-QN** en los periodos 2009 a 2014, y considerar incorrectamente calculada la exención aplicada por **XZ-MP** en los periodos 2012 a 2014.

En relación con la acreditación de las bases imponibles negativas (en adelante, BINs) pendientes de compensar, la normativa relativa a la prescripción se encuentra recogida en los artículos 66 y siguientes de la LGT, en su redacción vigente dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, siendo preciso traer aquí a colación los artículos siguientes:

- Artículo 66. Plazos de prescripción:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."

- Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar:

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

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

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

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

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

- Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción:

*"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:*

*En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.*

*En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.*

*En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.*

*En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.*

*En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.*

*En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.*

*2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.*

*No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.*

*Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios."*

- Artículo 70 de la LGT. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales:

*"1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.*

*2. A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 de esta ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior.*

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

Con carácter general se regula la capacidad de la Administración tributaria para comprobar e investigar en cualquier momento los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. Del resultado de dicha comprobación e investigación puede proceder a la regularización de los importes correspondientes a las partidas que se integren en la base imponible en los períodos impositivos objeto de comprobación, con independencia de que dichos importes deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.

Así, aunque la capacidad de comprobación de la Administración tributaria no prescribe, sin embargo, a efectos de la comprobación de las bases imponible negativas compensadas o pendientes de compensar por cualquier entidad, se limita el plazo temporal del derecho al inicio del procedimiento de comprobación a diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Una vez transcurrido dicho plazo de diez años, aunque prescribe la capacidad de la Administración para comprobar e investigar esas bases imponible negativas, es decir, la Administración tributaria no puede modificar el importe de las bases imponible negativas declaradas por el contribuyente, sin embargo, a efectos de consolidar su compensación, el contribuyente está obligado a la acreditación de las bases imponible negativas cuya compensación pretenda realizar. Para eso debe exhibir a la Administración tributaria la correspondiente liquidación o autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil.

El párrafo primero del apartado 5 del artículo 26 de la LIS, en redacción dada por la disposición final sexta. Dos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre -con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/ 2015-, señala lo siguiente:

*"5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponible negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo que se generó el derecho a su compensación."*

*Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponible negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil."*

El preámbulo de la LIS precisó sobre este asunto que:

*"con esta modificación se posibilita no solo garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, el de la rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar."*

De lo anterior, debe deducirse que dentro del plazo de los 10 años a los que alude el apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, el contribuyente deberá conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generaron dichas bases imponible negativas, debiéndose entender que, si no se facilitan los soportes documentales de las operaciones registradas en las autoliquidaciones y en los libros, el obligado no habrá acreditado la procedencia de las bases imponible negativas consignadas.

Más allá de dicho plazo, para hacer valer una determinada BIN, deberá aportar el contribuyente la autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa correspondiente, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil.

En el caso que nos ocupa, tratándose de BINs cuyo origen se corresponde con los ejercicios 2009 a 2014, el derecho a su comprobación, en aplicación del artículo 26.5 de la LIS, prescribiría, para el ejercicio 2009, el 25/07/2020, y para el 2014, el 25/07/2025, por lo que, al inicio del procedimiento inspector, el 17/06/2020, respecto de ninguno de los ejercicios se encontraba prescrito el derecho de la Administración a comprobar las BINs en cuestión.

Siendo así, el contribuyente debe acreditar la procedencia de las BINs declaradas que quiera hacer valer, debiendo conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generaron dichas bases imponible negativas, debiéndose entender que, si no se facilitan los soportes documentales de las operaciones registradas en las autoliquidaciones y en los libros, el obligado no habrá acreditado la procedencia de las bases imponible negativas consignadas.

Partiendo pues de lo dispuesto en el ya citado artículo 105.1 de la LGT, la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como la existencia y realidad de los gastos y el cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad y la existencia y el cumplimiento de los requisitos para aplicarse exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o regímenes fiscales especiales.

En el caso que nos ocupa, la Inspección motiva la minoración de bases imponible negativas pendientes de compensar de 2009 a 2014 en los siguientes términos:

a) En cuanto a la **minoración por no ser deducibles los gastos por retribuciones a los miembros del consejo de administración:**

*"De la aplicación de la normativa y jurisprudencia reseñadas previamente a los hechos descritos por esta Inspección, se concluye que los importes de las BINs del grupo fiscal pendientes a 31 de diciembre de 2014, han de minorarse en los siguientes importes correspondientes a la regularización por la retribución de*



administradores en , ya que no resulta deducible la retribución satisfecha a los administradores cuando los estatutos establecen que el cargo es gratuito, en base a lo previsto en el artículo 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia descrita anteriormente:

Ejercicio de generación de la BIN	REGULARIZACION BINS DEL GRUPO (Retribuc. Administradores XZ-QN)
2009	(-) 373.197,94
2010	(-) 411.851,65
2011	(-) 419.697,53
2012	(-) 354.980,30
2013	(-) 378.864,92
2014	(-) 478.246,40
	(-) 2.416.838,74".

Pues bien, los mismos argumentos señalados en el fundamento de derecho SEXTO, que nos han llevado a concluir la deducibilidad de los gastos por retribuciones a los miembros del Consejo de Administración satisfechas en los ejercicios 2015 a 2018, determinan asimismo la anulación del ajuste por el que la Inspección minoró las bases imponibles negativas pendientes de compensar de 2009 a 2014 en el importe de los gastos por retribuciones a los administradores satisfechas en dichos ejercicios, por considerarlos no deducibles.

b) Y respecto de la **minoración por no reconocerse la totalidad de la exención aplicada por XZ-MP en los periodos 2012 a 2014:**

"El desglose de las cantidades declaradas relativas a las bases imponibles individuales de los periodos 2012 a 2014 respecto de la entidad **XZ-MP**, es el siguiente:

	2012	2013	2014
Rdo Explotación	338.573,35	537.742,00	383.696,00
Ingresos Financieros	34.025,23	4.938,00	127.981,00
Gtos Financieros	-47.014,05	-337.260,00	-218.866,00
Diferencias cambio	6.878,40	51.348,00	55.646,00
P. y G.	332.462,93	256.768,00	348.457,00
AJUSTES +	0,00	22.146,91	236.487,76
AJUSTES (-) D... L .../10	338.573,35	285.510,95	620.014,53
B.I. individual DECLARADA <b>XZ-MP</b>	-6.110,42	-6.596,04	-35.069,77

(...)

En la documentación de operaciones con partes vinculadas del Grupo XZ del ejercicio (...) se recogen las siguientes afirmaciones:

9.9. "...Existe un contrato marco para la prestación de los servicios de publicidad, promoción y organización de la regata".

9.12. Las actividades de **XZ-MP** no están expuestas a riesgos significativos, pues el contrato que regula las relaciones con la matriz del Grupo, XZ, establece un beneficio fijo para XZ-MP basado en un margen sobre sus costes internos."

22.3 "Existe un contrato marco para la prestación de los servicios de publicidad, promoción y organización de la regata, que es el objeto de su negocio, y que regula las relaciones con empresas del grupo. A continuación, se resumen los puntos más relevantes del contrato:

- **XZ** deberá reembolsar a **XZ-MP** todos sus costes internos más un margen de mercado.

- Los costes y gastos incluirán los gastos directos e indirectos en los que **XZ-MP** pueda incurrir en relación con la realización de las funciones de publicidad, marketing y organización del evento, incluyendo entre otros las nóminas, instalaciones, seguros, costes financieros y los gastos generales razonables imputables derivados de la actividad de **XZ-MP**"

- Se incluyen los costes y gastos que pueden producirse en la puesta en marcha, la terminación, la reestructuración o en la redistribución de las actividades de **XZ-MP**, incluyendo los costes de inicio y de cierre, así como los gastos extraordinarios..."

El contrato al que se hace referencia es el formalizado entre **XZ** y **XZ-MP** en fecha ... de 2013.

De ambos documentos podemos extraer una conclusión clara: **XZ-MP** no puede tener pérdidas ya que las mismas son asumidas por la matriz, XZ. De ello se infiere la imposibilidad, a partir de la formalización de dicho contrato, esto es, del ejercicio 2013, de que **XZ-MP** tenga un resultado de explotación o financiero negativos. Ello nos llevaría a consolidar nuestra postura a la hora de afirmar la inexistencia de bases imponibles individuales negativas de esta entidad en los ejercicios 2013 y 2014.

(...)

Del análisis de la documentación aportada por el obligado tributario y de sus propias manifestaciones se ha acreditado que en los Ajustes Negativos al Resultado Contable declarados por **XZ-MP**, cuyo origen reside en la exención objetiva prevista en la Ley .../2010, no se han tenido en cuenta los ingresos financieros.

Los ingresos financieros y los procedentes de las ventas del inmovilizado deben quedar fuera de la exención objetiva aplicada por el contribuyente. Y estos importes, a tenor de la documentación aportada por el propio obligado tributario e incorporada a la diligencia nº 22 presentan el siguiente desglose:

RENTAS NO EXENTAS	2012	2013	2014
Rdo por enajenaciones del inmovilizado	61.392,86 €	16.623,48 €	48.816,17 €
Material informático	7.530,00	0,00	0,00
Vta de lanchas	53.862,86	16.623,48	48.816,17
Vta barco BARCO_1			-40.666,80
Ingresos Financieros	34.025,20 €	4.938,00 €	127.981,00 €
<b>TOTAL RENTAS NO EXENTAS</b>	<b>95.418,06 €</b>	<b>21.561,48 €</b>	<b>176.797,17 €</b>

(...)

En nuestro caso concreto, ese vínculo directo exigido por la DGT en su Consulta Vinculante 2045 no se produce en los 2 supuestos mencionados de:

-Ventas del inmovilizado.

-Ingresos financieros.

El obligado tributario argumenta que al tratarse de la venta de embarcaciones se produce un enlace directo entre el objeto social de **XZ-MP** y el negocio jurídico formalizado, esto es, la compraventa. Contradice de esta forma lo establecido en sus propias Cuentas Anuales. El que **XZ-MP** se dedique a ... de la Regata de ACONTECIMIENTO\_1 no está directamente vinculado con la venta de inmovilizado, aunque se trate de embarcaciones. Y mucho menos, de los ingresos financieros obtenidos por las rentabilidades obtenidas de los excedentes de tesorería. Sí podrían considerarse ingresos con una relación indirecta con la actividad desarrollada pero no devienen en ningún caso imprescindibles para la organización de los distintos eventos.

Como acaba de indicarse, **XZ-MP** SL se dedica a ... de la Regata de ACONTECIMIENTO\_1. De los términos del contrato marco formalizado entre **XZ** y **XZ-MP** SL a que antes se ha hecho referencia, parece que puede desprenderse que XZ-MP SL va a ser resarcida por los costes y gastos en que incurra en relación con la realización de las funciones de publicidad, marketing y organización del evento, que es el objeto de su negocio. De acuerdo con ello, parece que los ingresos que perciba por estas actividades que constituyen su negocio, podrán considerarse directamente relacionados con la participación en el evento.

Por consiguiente, cualquier otro ingreso que percibiera la entidad no se consideraría directamente relacionado con dicha participación, por lo que no cabe entender a los ingresos por ventas de inmovilizado o los ingresos financieros como directamente relacionados con la participación en el evento, tal y como, por otro lado, establece la consulta de la DGT referenciada, Y por ello, parece que serán estos ingresos a los que no resulte aplicable la exención y que, por tanto, deban integrarse en la base imponible.

Por otro lado, teniendo en cuenta los costes y gastos de los que será resarcida **XZ-MP** SL en virtud del contrato marco, en el cual se indica que:

“(...)

- Los costes y gastos incluirán los gastos directos e indirectos en los que **XZ-MP** pueda incurrir en relación con la realización de las funciones de publicidad, marketing y organización del evento, incluyendo entre otros las nóminas, instalaciones, seguros, costes financieros y los gastos generales razonables imputables derivados de la actividad de **XZ-MP**”

- Se incluyen los costes y gastos que pueden producirse en la puesta en marcha, la terminación, la reestructuración o en la redistribución de las actividades de **XZ-MP**, incluyendo los costes de inicio y de cierre, así como los gastos extraordinarios...”

Se considera que los costes financieros y los gastos extraordinarios son costes y gastos incurridos en relación con la realización de las funciones que constituyen su objeto, por lo que se entienden incluidos en el ámbito de la exención.

En consecuencia, de la aplicación de la normativa y Consulta reseñadas a los hechos descritos por esta Inspección se infiere que, teniendo en cuenta los importes declarados por el obligado tributario como base

imponible individual de **XZ-MP** de los períodos 2012 a 2014, los ajustes a realizar y por tanto, la minoración del importe de las BINs del grupo fiscal pendientes a 31 de diciembre de 2014, correspondiente a la regularización por la incorrecta aplicación de la exención en **XZ-MP**, serían los siguientes:

	2012	2013	2014
B.I. individual DECLARADA <b>XZ-MP</b>	-6.110,42	-6.596,04	-35.069,77
B.I. individual comprobada, que está integrada por las rentas no exentas	95.418,06	21.561,48	176.797,17
<b>AJUSTE (la diferencia)</b>	<b>101.528,48</b>	<b>28.157,52</b>	<b>211.866,94"</b>

Frente a ello, alega la reclamante lo siguiente:

*"Respecto al ajuste de BINS por la exención de **XZ-MP**, el acuerdo de liquidación reproduce el error que ya se puso de manifiesto en el trámite de alegaciones al acta de disconformidad: confundir el resultado financiero (neto de ingresos menos gastos) con los ingresos financieros (cifra bruta).*

*La razón por la que en algunos ejercicios hubiera pérdidas fiscales, es, precisamente, la exclusión de la exención de los gastos financieros. La exención de una renta supone su eliminación de la base imponible, mientras que la no exención supone su inclusión en ella. Pues bien, cuando una renta no está exenta y es negativa, el efecto que produce es, precisamente, una base imponible negativa.*

*Dicho de otra forma, la existencia de BINS no procede de una indebida aplicación de la exención, sino justamente, al contrario: de no aplicarla".*

Idéntica alegación ya se formuló ante la Inspección, habiendo esta contestado en los siguientes términos:

*"En el escrito de alegaciones al acta de disconformidad presentado con fecha 19/07/2022 por el obligado tributario ante esta Oficina Técnica, respecto al ajuste de bases imponibles negativas por la exención de **XZ-MP**, SL (XZ-MP), el obligado tributario señala que el acta comete un error: confundir el resultado financiero (neto de ingresos menos gastos) con los ingresos financieros (cifra bruta), por lo que considera que no procede el ajuste de a las bases imponibles declaradas por XZ-MP.*

*En el acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta, tal y como se expuso (página 61 del acuerdo de rectificación), manteniendo el criterio de la Inspección actuaria respecto a las rentas que no deberían estar exentas, se rectificó el ajuste propuesto para que la "BI comprobada" a que se refería la Inspección actuaria, coincidiese con las rentas no exentas.*

*Asimismo, en el acuerdo de rectificación se indicó (página 82 del acuerdo de liquidación) que teniendo en cuenta los costes y gastos de los que será resarcida **XZ-MP**, SL en virtud del contrato marco formalizado entre **XZ** y **XZ-MP**, SL, se consideró que los costes financieros y los gastos extraordinarios son costes y gastos incurridos en relación con las funciones que constituyen su objeto, por lo que se entienden incluidos en el ámbito de la exención".*

Pues bien, según entiende este TEAC, no resulta admisible la postura de la Inspección sobre que tanto los ingresos por ventas de inmovilizado como los ingresos financieros resultan excluidos del ámbito de la exención por no estar directamente relacionados con la participación en el evento (debiéndose, consecuentemente, integrar en la base imponible del IS) mientras que, por el contrario, los costes financieros y los gastos extraordinarios se entienden incluidos en el ámbito de la exención por tratarse de costes que se consideran relacionados con las funciones que constituyen su objeto. Y es que tratándose de resultados de la misma naturaleza (derivados de enajenaciones de barcos o de operaciones financieras), el signo (positivo o negativo) no puede ser el que determine el derecho o no a aplicar una exención, no pudiendo aceptar el argumento de que tal diferenciación de trato deriva del resarcimiento por parte de **XZ** a **XZ-MP** de dichas pérdidas en virtud del contrato marco formalizado entre ellas en fecha .../.../2013, pues no consta en el acuerdo de liquidación mención -menos aún, acreditación- de reembolso efectivo alguno. Además, la imposibilidad, en su caso, de que **XZ-MP** tuviera un resultado de explotación o financiero negativo no implicaría la inexistencia de bases imponibles negativas, por lo que no consolidaría, en palabras de la Inspección, "nuestra postura a la hora de afirmar la inexistencia de bases imponibles individuales negativas de esta entidad en los ejercicios 2013 y 2014".

En consecuencia, hemos de estimar en parte las alegaciones de la reclamante, debiendo la AEAT calcular la BI individual comprobada (integrada por las rentas no exentas) teniendo en cuenta tanto los resultados positivos por enajenación del inmovilizado y los ingresos financieros, como las pérdidas de la enajenación del inmovilizado (-40.666,80 derivados de la venta del barco BARCO\_1 en 2014) y los gastos financieros (-47.014,05, -337.260,00 y -218.866,00 euros, en 2012, 2013 y 2014, respectivamente).

**UNDÉCIMO.- Sobre la improcedencia del ajuste positivo practicado por las pérdidas por deterioro. Las pérdidas por deterioro deben imputarse en el ejercicio 2018. Infracción del principio de regularización íntegra.**

Examinado el expediente administrativo se comprueba que, en virtud de un contrato privado de fecha .../.../2018, **XZ-MP** acordó vender ciertos activos y conceder ciertos derechos en relación con la organización y explotación de futuras ediciones de la regata de ACONTECIMIENTO\_1, al comprador **LD Spain SL**. Dicho contrato privado se elevó a escritura pública el .../.../2019, al haberse dado las condiciones previstas a que estaba sujeto el contrato privado.

En 2018, la entidad **XZ-MP** traspasó a "activos no corrientes mantenidos para la venta" los activos incluidos en el acuerdo de venta, contabilizando un deterioro por importe de 3.166.642,65 euros.

La Inspección rechazó la deducibilidad fiscal del referido deterioro motivando lo siguiente:

*"El hecho de perfeccionarse la compraventa en ... de 2019, elevándose a escritura pública el contrato privado, puede determinar que resultara procedente reconocer en 2018 el deterioro registrado para determinar el valor contable de los activos en el momento de su reclasificación a activos no corrientes mantenidos para la venta, pero ello no supone la consideración de una pérdida real e irreversible, pues la misma se producirá en 2019 con la venta efectiva.*

*Tal y como indica el obligado tributario en sus alegaciones al referirse al informe de auditoría de las cuentas anuales de **XZ-MP** del ejercicio 2018, la transmisión del negocio impactó en la valoración de los activos que supuso dos reflejos en las cuentas anuales:*

- *Un deterioro, a partir de la fecha del contrato privado, cuantificable en la diferencia entre el coste fiscal de los activos transmitidos y el precio acordado.*
- *Una pérdida definitiva cuando se perfeccionó la transmisión.*

*Las pérdidas por el deterioro de los activos aquí analizadas, consecuencia de la determinación de su valor contable a efectos de su reclasificación a activos no corrientes mantenidos para la venta, no es fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.2.a) de la LIS.*

*La cuestión que se plantea en este punto, es cuándo resulta fiscalmente deducible dicha pérdida. El artículo 13.2 de la LIS establece que las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de la LIS. Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 20 de la LIS anteriormente transcrito, y lo que se acaba de exponer, esta Oficina Técnica considera razonable que la deducibilidad de este deterioro no puede producirse con la reclasificación contable de los activos como activos no corrientes mantenidos para la venta, sino que deberá producirse cuando se produzca la efectiva transmisión de dichos activos lo cual, y con independencia de que fuera conocido con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales de 2018, tuvo lugar en el ejercicio 2019".*

Frente a ello, alega la entidad lo siguiente:

*"Una vez determinado que la contabilización llevada a cabo por **XZ-MP** es acorde con el PGC y que su auditor (...) confirmó su actuación contable -no impuso ninguna salvedad en el informe de auditoría-, corroborando que la elevación a público constituía un hecho posterior al cierre por haber tenido lugar con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales, el debate jurídico se centra en determinar cuándo debe imputarse dicho gasto para que sea deducible fiscalmente.*

*El acuerdo de liquidación defiende que, en relación con el artículo 20.1.b) de la LIS, debería imputarse en el ejercicio 2019 -ejercicio que, por cierto, no es objeto de regularización-, por considerar que existe una valoración contable diferente a la fiscal y, en consecuencia, al tratarse de un elemento del inmovilizado no amortizable, debe imputarse en el periodo impositivo en el que se produzca la transmisión.*

*No obstante, olvida la Oficina Técnica que no existe una valoración contable distinta de la fiscal por el simple hecho de que los activos y pasivos asociados al Contrato eran activos no corrientes mantenidos para la venta por lo que la pérdida por deterioro es deducible fiscalmente, al no tratarse de pérdidas por deterioro del inmovilizado material.*

*La cuestión que debe ser resuelta por el Tribunal, por tanto, es el momento de la imputación temporal de la pérdida. Para ello, es preciso citar el artículo 11.1 LIS que indica que «Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.»*

*En aplicación de este precepto, resulta necesario atender a la normativa contable para determinar el momento del devengo de la pérdida derivada de la materialización de la venta del negocio y, en consecuencia, el devengo del deterioro de los activos no corrientes mantenidos para la venta.*

*El principio de devengo recogido en el Marco conceptual del PGC dispone que «Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose 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».*

*En este sentido, de acuerdo con la NRV 23 antes transcrita, todos aquellos eventos que pongan de manifiesto circunstancias ya previstas al cierre del ejercicio deben ser tenidas en cuenta en ese ejercicio y no en otro. Por lo tanto, habiéndose contabilizado correctamente la venta atendiendo a la NRV 23 -hecho, insistimos, confirmado por los auditores-, por constituir un hecho posterior al cierre, el artículo 11.1 de la*



*LIS sigue a la normativa contable a la hora de imputar el gasto o ingreso derivado de la actuación de la que se derive.*

*Dado que la venta definitiva se produjo antes de la formulación, la pérdida dejó de ser una pérdida por deterioro (de naturaleza necesariamente temporal) por una pérdida por transmisión de activos imputable al ejercicio 2018.*

*Por ello, lo que registraron las cuentas fue una pérdida por deterioro inicialmente, pero antes del cierre del ejercicio, momento del devengo del impuesto, la naturaleza de dicha pérdida se tornó definitiva y por ello, plenamente deducible.*

*La manera de proceder de mi representada ha sido avalada en supuestos análogos por la DGT en la consulta V1092-12 en la que, en aplicación del principio de devengo, considera que, si existen hechos posteriores al cierre del ejercicio que ponen de manifiesto condiciones que ya existían en el momento del cierre del ejercicio, deben incluirse en las cuentas anuales del ejercicio aludido de forma que, a nivel fiscal, su imputación debe seguir igualmente el principio del devengo, considerando el gasto en el ejercicio cuyas cuentas anuales todavía no han sido formuladas.*

*(...)*

*Con carácter adicional a lo expuesto, debe señalarse que, en todo caso, era la propia Inspección la que de oficio debió haber verificado si en 2019 se cumplían los requisitos establecidos por la Inspección para que los gastos regularizados pudieran ser deducidos en los ejercicios siguientes.*

*Para comprobarlo, la Inspección debería de oficio haber ampliado las actuaciones inspectoras respecto del ejercicio 2019 para verificar si en dicho ejercicio mi representada podría deducirse la pérdida por deterioro objeto de controversia.*

*Ese fue el criterio establecido por ese Tribunal entre otras en su resolución de 31 de enero de 2012 (RG 3427/2009), en la que, con cita en una previa Resolución de 1 de junio de 2010 (RG 83/2007), declara (...)*

*Similares razonamientos han expresado recientemente el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de fecha 10 de abril de 2019 (recurso 774/2017, ECLI 4154-4118-3565 85 ES:TSJM:2019:2966) (...)*

*En efecto, en los supuestos en que, como en nuestro caso, se deniega la deducibilidad de un gasto en un ejercicio, si bien se admite que hubiera procedido en el ejercicio o en los ejercicios siguientes, se produce un enriquecimiento injusto de la Administración al tener que ingresarse doblemente la cuota por el contribuyente. Una primera vez en los ejercicios posteriores (2019 en el supuesto que ahora nos ocupa) cuando se realizó la autoliquidación sin tener en cuenta el referido gasto y, otra segunda, tras la comprobación inspectora en que no se admite la deducibilidad del gasto en los ejercicios anteriores (2018 en nuestro caso)".*

Empezando por la normativa contable aquí aplicable, el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en su NRV 7ª los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, estableciendo:

**"1. Activos no corrientes mantenidos para la venta**

*La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

*a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y*

*b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurran las siguientes circunstancias:*

*b1) La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.*

*b2) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.*

*b3) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.*

*b4) Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.*

*Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.*

*Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.*

*Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta.*

*Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a su naturaleza.*

(...)

*Las correcciones valorativas por deterioro de los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo cuando proceda registrarlas directamente en el patrimonio neto de acuerdo con los criterios aplicables con carácter general a los activos en sus normas específicas.*

**2. Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta** Se entiende por grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, el conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

*Para su valoración se aplicarán las mismas reglas que en el apartado anterior. En consecuencia, los activos y sus pasivos asociados que queden excluidos de su ámbito de aplicación, se valoran de acuerdo con la norma específica que les sea aplicable. Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material."*

Por su parte, la NRV 23ª del PGC dispone respecto de los hechos posteriores al cierre del ejercicio:

*"Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.*

*Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.*

*En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo."*

Pues bien, indicando la NRV 7ª del PGC que el deterioro ha de determinarse en el momento de la reclasificación, y habiendo esta tenido lugar en 2018 (de forma procedente, cuando se celebró el contrato), este TEAC considera que el deterioro contable registrado por **XZ-MP** en el ejercicio 2018 es conforme a la normativa contable. Ello explica que el informe de auditoría realizado por (...) no recogiera salvedades al respecto, pues contablemente no hay objeción alguna al proceder de la entidad. No obstante lo anterior, debe recordarse que un informe de auditoría es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el artículo 31 del Código de Comercio. Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STSJ de Cantabria de 15/02/1993 y 17/03/1998) el informe de auditoría no es más que una prueba documental, realizándose tal afirmación no para desmentir directamente su contenido, ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

Ahora bien, una cosa es la procedencia contable de un deterioro y otra su deducibilidad fiscal, debiendo traer aquí el ya citado artículo 10.3 de la LIS, que en redacción original, establece:

*"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".*

Para determinar su deducibilidad, es preciso acudir al artículo 13.2 de la LIS, en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, aplicable a partir del ejercicio 2017, en virtud del cual:

"No serán deducibles:

Síguenos en...



a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio".

b) (...)

c) (...)

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley (...)".

El referido artículo 20.b) de la LIS, en redacción original, dispone:

*"Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre ambas, de la siguiente manera:*

a) (...)

*b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el periodo impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja.*

c) (...)"

De acuerdo con todo lo anterior, el valor contable de los activos no corrientes mantenidos para la venta no puede exceder del valor razonable menos los costes de venta, debiendo dotarse los oportunos deterioros y no pudiendo amortizarse los referidos activos. Por su parte, la normativa del IS establece que el gasto por pérdida por deterioro del inmovilizado material no es fiscalmente deducible, por lo que debe realizarse un ajuste positivo al resultado contable para determinar la base imponible del periodo impositivo. Como consecuencia, el valor contable del elemento es inferior a su valor fiscal. La diferencia de valor deberá integrarse en la base imponible según las reglas previstas para los casos en los que el valor contable no coincide con el fiscal, siendo en el supuesto de bienes no amortizables deducible el deterioro en el periodo impositivo en que los referidos activos se transmitan o se den de baja.

Así, el gasto por deterioro no se integra en la base imponible hasta el periodo impositivo en que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa del IS, lo que determina que se realicen los siguientes ajustes extracontables:

- Un ajuste positivo por el importe del gasto contable por deterioro en el ejercicio en que se ha producido (cuando se detecta que el valor razonable menos los costes de venta es inferior al valor contable), dado que ese deterioro no tiene la consideración de deducible al tiempo de determinar la base imponible de ese ejercicio
- Un ajuste negativo al resultado contable del mismo importe cuando se produce la transmisión o baja de los activos, que es cuando ese gasto alcanza la condición de fiscalmente deducible.

En consecuencia, en el caso que nos ocupa, hasta que tuvo lugar la venta efectiva, en 2019, ningún deterioro podía deducirse fiscalmente, pues la pérdida definitiva surge con la transmisión del bien de conformidad con el artículo 20.b) de la LIS. Debe recordarse en este punto que la transmisión de la propiedad exige la *traditio* o entrega de la cosa, señalando al respecto el artículo 1.462 del Código Civil que *"Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder o posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujese claramente lo contrario"*, resultando que en nuestro el contrato de venta se eleva a escritura pública el .../.../2019. Y respecto a lo alegado sobre que no resulta aplicable el artículo 20 de la LIS al entender la reclamante que *"no existe una valoración contable distinta de la fiscal por el simple hecho de que los activos y pasivos asociados al Contrato eran activos no corrientes mantenidos para la venta"*, debemos señalar que la referida diferencia de valoración no deriva de la reclasificación de los activos, sino de la existencia de un deterioro contable que no era admisible fiscalmente en virtud del artículo 13.2 de la LIS, no resultando aquí aplicable la NRV 23ª sobre hechos posteriores al cierre pues, como ya hemos dicho, lo que se discute es su deducibilidad fiscal en 2018 (no la procedencia de su contabilización en 2018).

Finalmente, en cuanto a la consulta de la DGT alegada, ha de indicarse la misma versa sobre provisiones (no sobre deterioros de valor), y en ella se concluye que procedía reconocer una provisión por las indemnizaciones derivadas de la rescisión de los contratos laborales de los trabajadores como consecuencia de un expediente de regulación de empleo en la fecha en la que la autoridad administrativa hubiera aprobado el ERE (el 29/10/2010), con independencia de cuándo hubiera tenido lugar que la notificación del acto administrativo (el 05/01/2011), lo que nada tiene que ver con el caso que ahora nos ocupa.

Por lo tanto, debemos confirmar el ajuste practicado por la Inspección pues la pérdida por el deterioro de los activos aquí analizada, consecuencia de la determinación de su valor contable a efectos de su reclasificación a activos no corrientes mantenidos para la venta, no es fiscalmente deducible en 2018 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.2.a) de la LIS.

Y en lo que se refiere a las alegaciones relativas a la infracción del principio de regularización íntegra y al consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración, procede hacer referencia a la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª) de 26 enero 2012, recurso de

casación núm. 5631/2008, en la que el Alto Tribunal se refiere a dicho principio de regularización íntegra en los siguientes términos:

*“Este Tribunal ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009 (RJ 2009, 3285), o la más reciente de 10 de mayo de 2010 (RJ 2010, 3603) (casación 1454/2005) en la que se dijo que “la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)”; Se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse, y no puede obviarse que estamos en este caso ante una comprobación de carácter parcial. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial.*

*Y en este contexto, delimitado el ámbito de actuación de comprobación parcial a verificar la corrección o no de la deducción por doble imposición, no le era exigible a la Administración Tributaria una actuación que comprendiera otras deducciones, en las que se veía obligado a ampliar el ámbito de actuación con el fin de comprobar, a los efectos del art 10.3 de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), la contabilidad del sujeto pasivo, para verificar el resultado contable determinado de acuerdo con las normas mercantiles. Debiendo insistir, conforme a los términos legales antes expuestos, que era facultad de la parte recurrente haber solicitado la comprobación tuviera carácter general, lo que no hizo.”*

La particular cuestión que plantea el caso que nos ocupa es que los ejercicios invocados por la reclamante (ejercicio 2019) se encuentra fuera del alcance del procedimiento inspector, por lo que se debe delimitar cuál es el alcance del principio de regularización íntegra y si este puede invocarse respecto de ejercicios que son anteriores o posteriores al ámbito temporal de alcance del procedimiento inspector. A esta cuestión parece haber dado respuesta el Tribunal Supremo en su sentencia de 28/02/2023 (rec. cas. 4598/2021) en la que se planteaba como cuestión de interés casacional:

*“[...] Determinar si el principio de íntegra regularización, en su vertiente sustantiva, es aplicable a los supuestos en los que se regulariza por la Administración un hecho imponible imputándolo al ejercicio correspondiente, cuando el contribuyente ha procedido previamente a autoliquidar imputando erróneamente el hecho imponible aun período posterior al del devengo, debiendo analizar la administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente.*

*Aclarar si este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, precisando si la Administración debe comprobar tanto la correcta imputación pretendida, como la procedencia de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por el contribuyente en el ejercicio siguiente; o, por el contrario, el contribuyente para obtener la devolución de la cantidad incorrectamente autoliquidada debe de iniciar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos [...]”.*

La cuestión que se planteó ante el Tribunal Supremo se originó por la exigencia por parte de la Administración de una tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas, que había sido abonado por el recurrente en trimestre posterior. Contra esta liquidación se presentó reclamación económico-administrativa frente a este TEAC invocando la regularización íntegra, quién desestimó sus pretensiones señalando que en ningún caso cabe la compensación entre periodos puesto que dichos periodos “son estancos”, fallo que fue confirmado por la Audiencia Nacional en la Sentencia que fue objeto del recurso de casación. Pues bien, el Alto Tribunal al dar respuesta a esta cuestión de interés casacional en el fundamento de derecho quinto argumenta lo siguiente (subrayado incorporado en la presente resolución):

*“QUINTO.- Juicio de la Sala. El principio de regularización íntegra.*

*Conviene no perder de vista, en una primera aproximación a la naturaleza y justificación de este principio de regularización íntegra, que se trata de un principio general del Derecho tributario de configuración judicial, inspirado en principios constitucionales y legales, que toma como punto de partida la generalizada declaración de los tributos y su cuantificación por la vía de la autoliquidación, por la que la carga, virtualmente universal, de declarar el hecho imponible y cuantificar la deuda recae sobre el llamado por ley a satisfacerlos.*

*En ese contexto, el principio que nos ocupa desarrolla su potencialidad en el curso de la regularización correctora que de tal autoliquidación efectúa la Administración tributaria, en el ejercicio de sus competencias legalmente atribuidas, y tiene por objetivo que tal ajuste sea íntegro o total, es decir, que en el curso de tal comprobación se han de llevar a cabo todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer la situación tributaria de manera global, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica.*

*Esa regularización, obviamente, puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate pero, en uno y otros casos, la finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización emprendida. Así, la idea misma de obligación conexa se encuentra recogida en la LGT (artículos 68 y 225, entre otros, tras la reforma operada por Ley 34/2015 (EDL 2015/155225)) como*



evidencia de que los tributos no son compartimentos estancos, ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales.

Es reiteradísima la jurisprudencia de este Tribunal Supremo construida en relación con este principio de regularización íntegra y su directa vinculación a principios sustantivos y procedimentales. Entre los primeros se encuentra concernido directamente el de justicia tributaria, atributo del sistema por medio del cual se satisface el deber de contribuir a las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica ( art. 31.1 CE).

Más específicamente, sirve al designio de evitar la doble imposición y las situaciones de enriquecimiento sin causa o injusto, corolarios de dicho principio de justicia. Entre los de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía, en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales ( art. 103 CE), que desdeña enrevesamientos, artificio o excusas banales para no devolver lo que se ha satisfecho de más, así como el de proporcionalidad en la aplicación del derecho tributario ( art. 3.2 LGT).

Si el indicado principio de regularización íntegra ha de ser tomado en consideración y aplicado de modo general por la Administración, que no es la dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros, incluso debiendo actuar de oficio para ello -estricto deber legal que no es frecuente observar -, con más razón se impone aquí el derecho de la recurrente, si se tiene en cuenta la extraordinaria simplicidad de los hechos acaecidos y la evidencia con que se ha producido una doble imposición.

Lo que aquí ha sucedido es lo siguiente, resumidamente:

1) El ICAC tiene derecho a exigir una tasa, prevista en el artículo 44.2 del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio -en realidad, esa figura encubre un impuesto, como ha declarado el Tribunal Constitucional en el auto n.º 381/2005, de 25 de octubre, de modo que su hecho imponible es la mera emisión de informes por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, con independencia de que dichos informes sean o no objeto de verificación posterior por el ICAC-.

No se trata, pues de retribuir con una tasa el servicio prestado al respecto por dicho organismo, con lo que el hecho imponible queda un tanto etéreo y en cierto modo huérfano de justificación identificable, pues si se atiende a la remisión que el art. 44.2 efectúa al 27.4 del propio TR, la tasa se exige por consecuencia de un control formal que no parece necesario realizar. En todo caso, no es problemático en este asunto el deber de satisfacer la sedicente tasa.

2) El sistema de declaración y determinación de la tasa es el de autoliquidación.

3) ... se equivocó -y lo admite llanamente- a la hora de computar el número de informes que debían ser integrados en la declaración de 2011, por lo que los incluyó en su primera declaración de 2012.

4) Esto es, esos mismos informes que fueron objeto de la comprobación limitada abierta, sin discusión de la Administración actuante, fueron espontáneamente declarados por el sujeto pasivo en 2012. Ello significa que aquélla conocía -o debía conocer- que los mismos informes determinantes de la mal llamada tasa que debió ser declarada e ingresada tempestivamente lo habían sido con notoria anterioridad a la apertura del procedimiento.

5) En su comprobación limitada, se corrige, aumentándolo, el importe de la tasa debida, añadiendo a la base imponible el número de informes que debieron declararse en 2011, pero que en todo caso se habían declarado ya en 2012, aunque sin que ese ajuste temporal diese lugar a declaración o decisión relativa a los que ya se conocía que habían sido satisfechos, consumando con ello, con toda evidencia, la exigencia de un doble tributo por los mismos hechos.

6) La Administración revisora y la Sala a quo, en su sentencia, niegan que, en el mismo procedimiento en que se exige la tasa por los informes elaborados en 2011, se pueda acordar la devolución de lo indebidamente pagado en 2012 en relación con esos mismos informes.

Con ello, de hecho, se ha producido, a conciencia de ello, una doble imposición innegable, pues unos mismos informes se han sometido dos veces a la tasa (2011, objeto de la comprobación; y 2012, por el importe indebidamente declarado y no devuelto). La indicación de la sentencia recurrida acerca de que no existe tal doble imposición es difícil de asimilar: "[...] No estamos, tampoco, ante un supuesto de doble imposición, como pretende hacer ver el actor. Esos informes no declarados en 2011 se devengaron en 2011, la doble imposición se produce cuando se tributa dos veces por el mismo hecho imponible y desde luego no es el caso".

Pues bien, con ello parece olvidar la Sala juzgadora, acaso de modo impremeditado, que los informes en cuestión, que ciertamente se devengaron en 2011, son los mismos que se habían declarado por ... en 2012. Con ello se corona la tributación dos veces por el mismo hecho -la emisión particular de los reiterados informes-, cuando la Administración estaba en disposición de saber -de haber observado una mínima diligencia- que ya se había autoliquidado la tasa correspondiente a los informes propios de ese año 2011, si bien no fueron incluidos inicialmente, pues lo fueron de modo tardío, pero en todo caso anterior a la apertura de procedimiento de comprobación limitada.

7) No parece un esfuerzo sobrehumano, lejos del alcance de una Administración servicial de los intereses generales, la mera comprobación de la realidad de ese doble pago y la posibilidad de regularización íntegra, a fin de evitar esa indebida y perturbadora doble imposición, que es evidente, y el enriquecimiento injusto de aquélla.

Cabe añadir, finalmente, puesto que el asunto, en su simplicidad, no requiere de mayor despliegue argumental, lo siguiente: de un lado, que la idea del TEAC sobre que lo que se pretende en la solicitud del recurrente es una especie de compensación -que luego asume como propia la Sala a quo, apodícticamente -no se compadece con los rasgos esenciales de la figura, pues la compensación es un modo de extinguir las deudas mediante la neutralización entre acreedor y deudor de las que recíprocamente se deban entre sí.

Aquí, por el contrario, se trata de otro fenómeno distinto, no difícil de distinguir del anterior: se ha satisfecho la tasa, por el sujeto pasivo, de modo extemporáneo y luego, en una comprobación que no es íntegra, ni siquiera atenta o diligente, se vuelve a exigir la misma tasa, relativa al mismo periodo y afectante a unos mismos informes, sin tener en cuenta el pago previo. Dicho de modo sencillo, no cabe la compensación de una deuda con la misma deuda.

Por otro lado, tampoco es aceptable la incorporación justificadora del supuesto principio de estanqueidad, dentro de una misma figura tributaria, entre periodos, lo que llevado a sus últimas consecuencias, haría inviable no solo la aplicación del principio de regularización íntegra en muchos de los supuestos en que sería posible, sino la propia actuación de la Administración que pretendiera comprobar hechos que afectasen a una pluralidad de periodos o ejercicios que dogmáticamente considera como estancos o incommunicables, máxime cuando no se menciona la norma legal que reconoce ese sedicente principio, sea jurídico o técnico, que se superponga al de justicia tributaria o al de evitación de la doble imposición sobre unos mismos hechos, demostrativos de la evanescente capacidad económica que se grava.

Por último, la reflexión que efectúa el escrito de oposición en relación con la dificultad de ampliar actuaciones en el en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada, con mención de la sentencia de esta Sala de 3 de mayo de 2022, pronunciada en el recurso de casación n.º 5101/2020, no es afortunada.

Al margen de que en dicho asunto la cuestión debatida era ajena por completo a la que aquí se dirime -siendo, además, que la Administración vio anulados sus actos de liquidación y revisión por consecuencia de la estimación del recurso deducido por el contribuyente-, la cuestión no es la mayor o menor dificultad en ampliar actuaciones, sino en el ámbito originario a que afectaba el procedimiento elegido al efecto, pese a que se conocían de antemano las circunstancias que han quedado expuestas y que exigían, sin duda, otro tratamiento del órgano de gestión, atendidos los principios que hemos visto, que recusan frontalmente la posibilidad, fácilmente evitable, de tributar doblemente por unos mismos hechos.

Argumenta el Tribunal Supremo que el principio de regularización íntegra puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate pues la finalidad última de este principio es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización, enlazando este principio con la justificación jurídica que subyace de la regularización de las obligaciones conexas.

Así, señala que no se puede predicar la “estanqueidad” entre los distintos periodos cuando se trate de una misma “figura tributaria” pues de otra forma se limitaría la aplicación de este principio respecto de supuestos en los que si sería de aplicación con el fin de evitar la doble imposición y conseguir una “justicia tributaria”.

De esta forma en su fundamento de derecho SEXTO fija la siguiente doctrina:

“a) El principio de íntegra regularización, que reiteradamente hemos reconocido, es aplicable a los supuestos en los que se comprueba por la Administración un hecho imponible -la emisión de informes de auditoría-, imputándolo al ejercicio que corresponde, sin tener en cuenta que el contribuyente ya había satisfecho el importe de la deuda, fuera del plazo legal, pero con carácter previo al inicio de la regularización. La evitación de que se pague dos veces por la misma deuda tributaria obliga a considerar, en el seno de la comprobación, esa circunstancia, debiendo analizar la Administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente. En este caso, debió la Administración hacer todo lo posible, de oficio, para evitar ese doble pago, ajustando la deuda única a la realidad de la autoliquidación tardía, sin remitir al sujeto pasivo al inicio de una solicitud para obtener aquello que podía derivar -y reconocerse- del propio procedimiento abierto.

b) Este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, en los términos ya expresados, sin que sea admisible remitir al contribuyente, para obtener la devolución de la cantidad doblemente percibida a un procedimiento nuevo de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidamente totalmente innecesario y contrario a los principios de eficacia, economía y proporcionalidad en la aplicación de los tributos.”

En definitiva, señala el Tribunal Supremo que este principio de regularización íntegra es aplicable a los supuestos en los que la Administración compruebe un hecho imponible, imputándolo en el ejercicio correspondiente, sin que haya tenido en cuenta que el contribuyente ya satisfizo esta deuda de forma extemporánea pero previa al inicio del procedimiento inspector.

De acuerdo a la jurisprudencia expuesta, este Tribunal considera que en el presente caso nos encontramos en un supuesto extrapolable al analizado por el Tribunal Supremo, pues si bien estamos ante un gasto deducible y no un ingreso, no cabe duda de que habiéndose eliminado por la Inspección el gasto fiscal en 2018, su no deducción en 2019, al darse de baja los activos de forma definitiva, generaría un enriquecimiento injusto de la Administración. Así, la Administración dentro de sus facultades de comprobación e investigación debería haber considerado la totalidad de la operación analizada, lo cual incluye la comprobación del 2019, pues fue en dicho ejercicio cuando tuvo lugar la transmisión de los activos deteriorados, debiendo haber deducido el gasto por el deterioro en tal ejercicio, previa comprobación del cumplimiento de los restantes requisitos exigidos al efecto. Y es que, tal y como afirma el Tribunal Supremo, no resulta procedente en tales casos instar a los obligados tributarios a iniciar un procedimiento de rectificación y devolución de ingresos indebidos contrario a los principios de eficacia, economía y proporcionalidad en la aplicación de los tributos.

Dicho lo anterior, plantea la reclamante esta cuestión ante este Tribunal, momento en el que el ejercicio 2019 se encuentra, en un principio, prescrito. Por tanto, la nueva cuestión que debemos analizar es si en ejecución de la presente resolución es posible la aplicación de este principio de regularización íntegra para proceder a la devolución de las cantidades que, en su caso, se hubieran ingresado indebidamente en el ejercicio 2019 como consecuencia de la no deducción de un gasto que, en principio, era procedente.

La respuesta la encontramos en el régimen de las obligaciones tributarias conexas al que se refiere el propio Tribunal Supremo enlazando el principio de regularización íntegra con la regularización de las obligaciones conexas.

Para el análisis de esta cuestión debemos partir de lo previsto en los ya citados artículos 66 y siguientes de la LGT, reguladores de la prescripción, que establecen, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

- Artículo 66 LGT, en redacción original y única:

*"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."*

- Artículo 67 LGT, en redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre:

*"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:*

*En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.*

*(...)*

*En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado."*

- Artículo 68 LGT, en redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre:

*"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:*

*a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.*

*b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.*

*c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.*

*(...)*

*3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:*

Síguenos en...



a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

(...)

9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamenta la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas".

Así pues, se entiende que son obligaciones conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resultan afectados o se determinan en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto, lo cual conlleva la interrupción simultánea de los plazos de prescripción para liquidar y para solicitar devoluciones que se vieran afectadas por la regularización de los elementos de tales obligaciones conexas, pretendiéndose evitar con ello supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario o situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público.

En el caso que nos ocupa, en el momento de inicio del procedimiento inspector respecto del ejercicio 2018 (el 17/06/2020) el ejercicio 2019 no se encontraba prescrito, por lo que al tratarse de obligaciones tributarias conexas, todos los hitos interruptivos de la prescripción para el ejercicio 2018 interrumpen la prescripción de los ejercicios afectados por esta doble imposición (2019).

Por tanto, la Administración podría proceder a la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, al no encontrarse prescrito el ejercicio 2019 en el que procede, en principio, la deducción del gasto por el deterioro.

No obstante lo anterior, este TEAC desconoce si la reclamante instó la rectificación de la autoliquidación de 2019 de manera simultánea a la interposición de la reclamación que nos ocupa. Por tanto, no se procederá a realizar devolución alguna sin antes comprobar que, efectivamente, no se ha deducido el referido gasto por deterioro en el ejercicio 2019 y que no se ha procedido con anterioridad a la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente.

Dicho lo anterior y respecto al mecanismo para proceder a la devolución de estas cantidades, la precitada sentencia del Tribunal Supremo de 26/01/2012 (recurso de casación núm. 5631/2008), da la respuesta al señalar expresamente:

*"b) Este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, en los términos ya expresados, sin que sea admisible remitir al contribuyente, para obtener la devolución de la cantidad doblemente percibida a un procedimiento nuevo de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos totalmente innecesario y contrario a los principios de eficacia, economía y proporcionalidad en la aplicación de los tributos."*

Por tanto, debe ser la Administración de oficio la que proceda a la devolución de los ingresos indebidos, procediendo estimar parcialmente las pretensiones de la interesada en este punto.

**DUODÉCIMO.- Sobre la compensación de bases impositivas negativas solicitada e incorrectamente aplicada en el acuerdo de liquidación. Incidencia en el cálculo de las deducciones. Infracción del principio de regularización íntegra.**

Analizado el expediente remitido, se comprueba que la interesada solicitó al Órgano Inspector que se tuvieran en cuenta en la liquidación que se girara las BINS y las deducciones en cuota en la forma que supusiera la mayor reducción de cuota líquida posible, habiendo la Oficina Técnica estimado en parte tales alegaciones en tanto que no compartía el cálculo realizado al no haber tenido en cuenta el obligado tributario la compensación de las BINS que se habían producido en ejercicios posteriores (en concreto, en 2019 y 2020), motivando al respecto lo siguiente:

*"No puede atenderse la pretensión del obligado tributario en su totalidad, pues el obligado tributario omite una importante cuestión, que se indicó en el acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta relativa a la totalidad de los elementos regularizados (página 91):*

*"Para proceder a la compensación de las BINS en los períodos comprobados han de tenerse en cuenta las BINS ya compensadas por el grupo fiscal, tanto en los períodos comprobados, como en los períodos posteriores.*

*Esta cuestión es consecuencia directa de lo preceptuado por el artículo 119.4 de la LGT.*

*(...)"*

El artículo 119.4 de la LGT establece que:

*"4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos*



efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.”

La aplicación de este precepto impide que, si los créditos fiscales cuya aplicación pretende el obligado tributario en la comprobación, han sido compensados o aplicados en cualquiera de los ejercicios posteriores, puedan compensarse o aplicarse. Y del mismo modo, respecto de los períodos objeto de la comprobación, este artículo 119.4 de la LGT impide trasladar, aunque así lo solicite el obligado tributario durante el procedimiento, los créditos fiscales de algunos de los períodos a otros, comprobados en el mismo procedimiento. Acceder a tal petición supondría aceptar una solicitud de rectificación de las declaraciones presentadas en dichos ejercicios, aunque subsumida en el seno del procedimiento inspector. Supondría una vulneración clara de lo dispuesto en el artículo 119.4 de la LGT.

Cabe hacer mención en este punto a la sentencia del Tribunal Supremo de 30/11/2021, recurso 4464/2020, fija como criterio interpretativo el siguiente: “En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT”.

(...)

En consecuencia, no es posible estimar las alegaciones del obligado tributario en su totalidad en este punto, pues en relación a la compensación de BINs que plantea, es necesario partir y respetar la propia compensación de BINs realizada por el obligado tributario, que fue necesario detallar en el acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta relativa a la totalidad de los elementos regularizados.

Cabe resaltar que en la compensación realizada por el propio obligado tributario, él mismo compensó BINs de la entidad **TW Spain, SA**, que ahora pretende no compensar”.

Frente a ello, alega la reclamante, en esencia, lo siguiente:

“Pues bien, mi representada no comparte las apreciaciones de la Oficina Técnica ya que el artículo 119.4 LGT tan sólo dice que, cuando se ha iniciado un procedimiento inspector, no es posible modificar las BINS pendientes de compensar mediante la presentación de solicitudes de rectificación en relación con los ejercicios posteriores a los que les afecta el procedimiento inspector que se está llevando a cabo. Pero lo que en absoluto dice este precepto es que en la liquidación que finalmente dicte la Inspección no deban considerarse todas las BINS pendientes de compensar existentes en los ejercicios que se liquidan, por mucho que dichas bases imponibles hayan sido compensadas por el contribuyente en ejercicios posteriores distintos de los que se liquidan.

De hecho, es precisamente el artículo 126.2, párrafo segundo del Reglamento 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, el que habilita al contribuyente en el seno de un procedimiento inspector a realizar las alegaciones que estime convenientes las cuales deben ser tenidas en cuenta por el órgano que lo tramite.

En el caso que nos ocupa, el Grupo **XZ-QN** solicitó que el cálculo de las BINS y de las deducciones fuese realizado partiendo de las BINS existentes en los ejercicios 2015 a 2018, sin tener en cuenta cualquier modificación que hubiera podido producirse en ejercicios ulteriores.

(...)

No obstante, lejos de esto, la Oficina Técnica utiliza a su antojo los ajustes que cree convenientes a la hora de calcular las BINS y las deducciones aplicables agravando la situación de mi representada injustificadamente.

Todo ello evidencia que la actuación de la Oficina Técnica quiebra el principio de regularización íntegra ya que, en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, la Administración tributaria se encuentra obligada a analizar y corregir tanto aquellos elementos que resulten gravosos para el contribuyente como aquellos elementos que puedan resultar más favorables para el contribuyente

(...)

Conforme al principio referido de regularización íntegra, cuando la regularización de un período -en el presente caso, de los períodos 2015 a 2018- afecte a otros que quedan fuera del alcance del procedimiento -esto es, los ejercicios 2019 en adelante-, la Administración debe ampliar de oficio -respecto de esos otros períodos- el alcance de las actuaciones a esos períodos indirectamente afectados.

Ante una situación como la descrita la Oficina Técnica debería haber optado por la opción menos gravosa para el contribuyente en términos de intereses de demora y de aplicación de deducciones. Esta opción consistiría en compensar en la liquidación de los ejercicios 2015 a 2018 las BINS existentes en ese momento y en regularizar de oficio, sin sanción, los ejercicios posteriores en los que se compensaron las BINS que ahora la Oficina Técnica pretende descontar.

(...)

*No es conforme con el principio de buena administración que, pudiendo aplicar el principio de íntegra regularización solicitado, la Oficina Técnica descunte de las BINS existentes en los ejercicios 2015 a 2018 las que se han aplicado con posterioridad determinando (i) que el resultado de la liquidación sea mayor del que hubiera resultado de aplicarse las BINS sin tener en cuenta las ulteriores compensaciones, (ii) que el importe de las deducciones a aplicar sea menor y (iii) que la liquidación de intereses de demora sea más gravosa que la derivada del resultado de ajustar las BINS que se compensaron en ejercicios posteriores".*

En definitiva, lo que lo que pretende la interesada es que la Administración reformule todas las autoliquidaciones posteriores a los ejercicios regularizados (ejercicios 2019 y siguientes) para reducir en ellas las deducciones y BINS aplicadas y poder así aplicarlas a los ejercicios previos objeto de liquidación, alegando que lo contrario perjudica a la entidad debido a los mayores intereses de demora que su aplicación en ejercicios posteriores le implica.

Este TEAC coincide con la Inspección en que ello no es posible pues, si bien el artículo 119.4 de la LGT permite que en las liquidaciones giradas se apliquen "*las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción*", el propio precepto matiza que las mismas no pueden ser modificadas "*mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos*". Así pues, ninguna duda cabe que las cantidades pendientes de compensación o deducción a las que se refiere el precepto deben ser las que efectivamente se tengan en el momento en cuestión. Por lo tanto, las cantidades ya aplicadas por el contribuyente en ejercicios posteriores no pueden tener la consideración de pendientes, toda vez que ya han sido consumidas, y no pudiendo el obligado tributario modificar tales importes por expresa prohibición de la norma, tampoco parece razonable a juicio de este TEAC que pueda la Administración proceder a ello.

Por otro lado, lo aquí pretendido nada tiene que ver, en opinión de este Tribunal, con el principio de regularización íntegra pues el mismo, como hemos indicado en el fundamento de derecho anterior, tiene por finalidad dejar al contribuyente indemne de los efectos colaterales de la regularización emprendida, teniendo en cuenta tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente. Pues bien, las menores deducciones o los mayores intereses de demora derivados de la previa aplicación de las deducciones o BINS por el contribuyente en ejercicios posteriores no pueden considerarse como efectos colaterales de la regularización, por lo que no procede su eliminación, pues ninguna situación de doble imposición o enriquecimiento injusto de la Administración se produce con ellos. Tampoco considera este TEAC que ello suponga un incumplimiento del principio de buena administración, pues habiendo la Inspección motivado debidamente porqué estimó sólo en parte la pretensión de la interesada, ninguna vulneración de las garantías y los derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente se ha producido.

Se desestiman, pues, las alegaciones en este punto.

### **DECIMOTERCERO.- Sobre la inconstitucionalidad del RDL 3/2016: Incorrecta limitación de las bases imponible negativas.**

Alega la interesada que la limitación en la compensación de las bases imponible negativas aplicada por la Inspección resulta incorrecta, en la medida en que el Real Decreto Ley 3/2016 que introdujo la medida es inconstitucional. Expone al respecto, en esencia, lo siguiente:

*"A los efectos de calcular la base imponible del IS de los ejercicios 2015 a 2018, la Administración tributaria ha tenido en cuenta la limitación en la compensación de BINS regulada en el apartado 1 de la Disposición adicional decimoquinta (en adelante, DA15) de la LIS, introducida a través del Real Decreto-Ley 3/2016, de 3 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 adelante, RDL 3/2016).*

(...)

*Sin embargo, a continuación, demostraremos que el apartado 1 de la DA15 de la LIS es inconstitucional y solicitamos a ese Tribunal que emita una resolución conforme al criterio contenido en las sentencias del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) que se pronuncien acerca de la inconstitucionalidad de esta medida.*

*1. El Tribunal Constitucional ha admitido a trámite las cuestiones de inconstitucionalidad 2577/2023 y 2800/2023 planteadas por la Audiencia Nacional.*

*Mediante providencias de 4 y 18 de julio de 2023, el TC ha acordado admitir a trámite las cuestiones de inconstitucionalidad número 2577/2023 y 2800/2023 planteadas por la Audiencia Nacional en relación con el RDL 3/2016.*

*En particular, la Audiencia Nacional ha determinado que el apartado 3 de la Disposición transitoria decimosexta de la LIS y la DA15 de la LIS, introducidas en el RDL 3/2016, vulneran el artículo 86.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) por la indebida utilización del RDL y el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la CE.*

(...)

*2. Inconstitucionalidad de la utilización del RDL por introducir las medidas que modifican la LIS en lo que a la limitación de las BINS se refiere.*

Síguenos en...



Consideramos que la modificación operada por el RDL 3/2016, de 2 diciembre en la LIS es inconstitucional, ya que de acuerdo con los artículos 133.1 y 31.3 de la CE y 8 de la LGT, y según la interpretación que de los mismos ha dado el TC en la jurisprudencia iniciada con la

sentencia 182/1997, tanto el establecimiento de un tributo como la modificación de los elementos esenciales del mismo, corresponde exclusivamente al Estado, mediante la ley.

(...)

3. Vulneración del principio de igualdad.

(...)

En el supuesto que nos ocupa, la DA15 de la LIS quiebra frontalmente el principio de igualdad, en la medida en que no dispensa el mismo tratamiento a contribuyentes que se encuentran en situaciones jurídicas iguales.

(...)"

Al respecto, ha de indicarse que el Tribunal Constitucional ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023 (plantada 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) mediante sentencia del Pleno de 18/01/2024, cuyo fallo establece:

*"En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 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, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto".*

En esa misma sentencia, tal y como se recoge en el fallo transcrito, el propio Tribunal se refiere a los efectos de esa declaración de inconstitucionalidad y nulidad, expresándose en los términos siguientes:

*"Antes del fallo es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hizo la STC 78/2020, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha [SSTC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)]".*

En definitiva, el TC ha acordado que son inconstitucionales y, por tanto, nulos, los siguientes preceptos de la LIS, según la redacción dada a los mismos por el artículo 3. Primero. Uno y Dos del Real Decreto-ley 3/2016:

- Por un lado, la disposición adicional decimoquinta (DA 15ª) de la LIS, referida a los límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2016, cuyo texto dado por el RDL 3/2016 era el siguiente:

*"Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:*

*1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:*

*- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.*

*- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.*

*2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente".*

- Y, por otro lado, el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta (DT 16ª) de la LIS, referida al régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 01/01/2013, cuyo texto dado por el RDL 3/2016 era el siguiente:

Síguenos en...



*"En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.*

*En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.*

*No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión".*

DECIMOCUARTO.- Pues bien, en tanto en cuanto en la liquidación impugnada se hayan aplicado las previsiones de la DA 15ª LIS, el pronunciamiento del TC ha de conllevar, necesariamente, la estimación de la presente alegación. Entiende este TEAC que al haber quedado sin validez y, por tanto, sin efecto la DA 15ª y la DT 16ª.3, introducidas por el RDL 3/2016, y siendo claro que es conforme a ellas como se debió dictar la liquidación por la Administración Tributaria antes de la declaración de inconstitucionalidad, la consecuencia lógica y directa no puede ser otra que atender a la pretensión de la reclamante, debiéndose tener en cuenta las normas aplicables, que no son otras que las contenidas en la LIS antes de la entrada en vigor de lo que en ella introdujo el artículo 3. Primero, apartados Uno y Dos, del RDL 3/2016, que es lo que se ha declarado nulo por el TC.

Y en relación con el modo de dar satisfacción a la interesada hemos de traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 24/06/2024 (rec. 36/2024 promovido contra la Orden Ministerial HAC/554/2019, de 26 de abril). En el recurso, la recurrente solicitaba, además de la anulación de la referida Orden Ministerial, el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos y en este planteamiento se solicitó que, una vez declarado el derecho, se difiriese a la fase de ejecución de sentencia su cuantificación.

En lo aquí relevante, la Audiencia Nacional expone:

*<<(…) el artículo 31.2 de la Ley jurisdiccional posibilita que, además del acto de anulación del acto o disposición recurrida, se pueda obtener del Tribunal el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma; y en este caso, el pleno restablecimiento exige no tomar en consideración en la autoliquidación presentada aquellas casillas que resultan anuladas por esta sentencia, o lo que es lo mismo, revertir los efectos a los que hayan dado lugar, que puede ser la devolución de un ingreso indebido, o bien otro tipo de operaciones tributarias, que no estamos en condiciones de valorar, pero si la Administración tributaria en ejecución de nuestra sentencia.*

*19. Si como consecuencia de la misma, por aplicación de aquellas casillas de autoliquidación, ahora anuladas, se hubiere producido un ingreso tributario superior al que, en su caso, correspondería sin la existencia de esa casilla, con el contenido que le dio el Real Decreto Ley 3/2016, es indudable que ese restablecimiento de la situación jurídica individualizada habría de articularse a través de la devolución de ingresos indebidos, y nada obsta a que se ejecute tras nuestro reconocimiento de ese derecho, sin necesidad de articular una petición del que obtuvo a su favor la ejecutoria por la vía del artículo 120.1 LGT, como aduce la contestación a la demanda, lo que, por otra parte está contemplado en el artículo 221.2 LGT y en el artículo 20 (ejecución de la devolución) del RD 520/2005, de 13/5 (reglamento General de Revisión en vía administrativa (RRVA), según el cual reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución, y el Art. 15 establece como uno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos la existencia de una resolución judicial firme (apartado 1.c) entre otros, como el procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancia del obligado tributario (artículo 120.3 LGT). Por tanto, éste (el artículo 120.3 LGT) no resulta ni un camino obligado, ni un camino único para conseguir el mismo objetivo, esto es obtener una pretensión de plena jurisdicción del artículo 31.2 de la Ley Reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.*

*20. Entendemos que esta solución encuentra apoyo en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que, sobre el alcance de la nulidad de una ley por estimación de un procedimiento de inconstitucionalidad, ha declarado (STS núm. 339/2024, de 28 de febrero de 2024), analizando los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias, que: (...)*

*21. La oposición del Abogado del Estado al reconocimiento directo de la situación jurídica individualizada, exigiendo un procedimiento previo de rectificación de la autoliquidación del artículo 120.3 LGT, resultaría un obstáculo para la efectividad de la tutela judicial, e innecesaria para determinar el alcance del restablecimiento de la situación que resultó perturbada por la norma inconstitucional y nula (la Orden recurrida), porque éste, una vez declarado el derecho al restablecimiento, puede determinarse en la propia ejecución de la sentencia, sin necesidad de obligar a la parte ejecutante a seguir otro procedimiento administrativo que no podría tener otro contenido que el de mera ejecución de la sentencia estimatoria.*



22. Este planteamiento de la Abogacía del Estado (se pretendía la devolución del expediente a la AEAT para que practicara las operaciones que derivaran de la ejecución de la sentencia) se asemeja al que ya adujo en otro asunto que derivaba de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto ley, -recurso de casación 8251/2022, de 25/4/2024 (ECLI:ES:TS:2024:2423)-, y recibió del Tribunal Supremo el calificativo de "retroacción de actuaciones" y el rechazo del Alto Tribunal. Dijo el Tribunal Supremo: (...)

23. Dicho lo anterior, no ha resultado controvertido que la entidad recurrente practicó los ajustes fiscales derivados de la norma legal, a través de los modelos aprobados por la Orden ministerial recurrida, en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019, así lo ha acreditado con los documentos acompañados a la demanda, que no han sido impugnados.

24. Anulada por inconstitucional la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y declarada la nulidad radical (artículo 47.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo) de la Orden ministerial, la consecuencia inevitable ha de abarcar todos los efectos que se (sic) en aplicación de la misma se hubieren producido, y se esté en condiciones de revertir; y desde luego, si en aplicación de los mismos se han declarado bases impositivas que no deberían haberlo sido, y, como consecuencia, se ha tributado más de lo que debiera haberse tributado, o de manera diferente, es necesario repararlo, porque esta consecuencia resulta implícita al ejercicio de la pretensión de anulación, y se contiene en la de plena jurisdicción, también ejercitada.

(...)

26. Resulta obvio que la aplicación a la tributación concreta de la entidad recurrente de la anulación del Real Decreto Ley 3/2016 llevada a cabo por la sentencia del Tribunal Constitucional, y de la Orden ministerial que la desarrolla, por parte de esta sentencia, obliga a reconfigurar las bases impositivas de la tributación por el IS de los ejercicios afectados, esto es de aquellos en los que efectivamente se aplicó la Ley, a través de los modelos de liquidación ahora anulados, que deberán ser sustituidos por otras resultantes de la norma jurídica reglamentaria previa a la modificación de la misma por el Real Decreto Ley anulado, a través de los modelos de declaración también previos a los de la Orden ministerial ahora anulada.

27. Y siendo esto así, la demanda ha sostenido que tales sumas ascienden a 1.437.461,98 euros, cada uno de los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 (total 5.749.847,92 euros) por los ajustes por reversión previstos en la disposición transitoria 16ª, aplicados a través de la casilla 00333, pero, como hemos dicho, resulta congruente con la acción de anulación ejercitada que la de plena jurisdicción se ciña al ejercicio en el que estuvo en vigor esta Orden ministerial, esto es 2018, a lo que, en principio, ha de ceñirse la estimación de la pretensión actora de plena jurisdicción, y, en su caso, la ejecución de la sentencia.

28. Y ello sin perjuicio de que, en virtud del principio de buena administración y de íntegra regularización, en el momento de ejecutarse esta sentencia, se practiquen cuantas operaciones y correcciones se deriven, no ya sólo de esta sentencia, sino de la aplicación de la anulación del Real Decreto Ley 3/2016 por parte de la sentencia del Tribunal Constitucional de 18/1/2024 en el recurso de inconstitucionalidad núm.2577/2023, con las salvedades determinadas en el apartado 4. de los fundamentos jurídicos, -Efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad-, que nosotros no estamos en condiciones de determinar en este proceso, con relación a la situación tributaria de la entidad recurrente, porque así lo exige la efectividad de la tutela judicial que se nos ha pedido y que en justicia procede otorgar>>.

Criterio que ha sido reiterado en sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 14/10/2024 (recurso n.º 1479/2023).

En el caso que nos ocupa, al igual que sucedía en el implicado en la sentencia de la Audiencia Nacional que se acaba de transcribir parcialmente, el pleno restablecimiento exige no tomar en consideración en la liquidación girada aquellos aspectos que resultan anulados por la sentencia del Tribunal Constitucional, o lo que es lo mismo, revertir los efectos a los que hayan dado lugar, que puede ser la devolución de un ingreso indebido, o bien otro tipo de operaciones tributarias, que este TEAC no está en condiciones de valorar, pero sí la Administración en ejecución de la presente resolución.

Por ende, tal y como ha dispuesto la Audiencia Nacional en la referida sentencia, en ejecución de la presente resolución procederá practicar aquellas operaciones y correcciones que este Tribunal no está en condiciones de determinar, a fin de asegurar la efectividad de la estimación de la pretensión de la reclamante que en la presente resolución se acuerda.

#### **DECIMOQUINTO.- Sobre la falta de motivación de la sanción.**

Finalmente, se opone la sociedad al acuerdo sancionador (y al posterior que lo rectifica) alegando que existe una patente falta de motivación tanto en lo que al elemento objetivo como subjetivo de la infracción. En esencia, señala lo siguiente:

**"NULIDAD DEL ACUERDO SANCIONADOR POR DEFECTUOSA MOTIVACIÓN AL NO CONTESTAR NI VALORAR LA AEAT LAS ALEGACIONES FORMULADAS POR MI REPRESENTADA FRENTE A LA PROPUESTA DE RESOLUCIÓN SANCIONADORA**

(...)

La Inspección considera que las cuestiones relativas a la regularización y la falta del elemento objetivo para poder sancionar "no constituyen el objeto del presente expediente, sino que lo que se examina es la conducta del obligado tributario (...)".

*Con el máximo respeto y en estrictos términos de defensa debemos señalar que los motivos que la Inspección esgrime para negarse a valorar y contestar en el expediente sancionador las alegaciones presentadas no pueden ser más errados.*

(...)

*A la luz de todo lo anterior debe concluirse la nulidad del acuerdo sancionador aquí impugnado ya que la Inspección, pese a encontrarse obligada a ello, no ha valorado ni contestado en el propio Acuerdo sancionador a las alegaciones obrantes en el expediente y referidas a la inexistencia de infracción por falta de concurrencia del elemento objetivo de las infracciones imputadas.*

(...)

**NULIDAD DEL ACUERDO SANCIONADOR POR DEFECTUOSA MOTIVACIÓN DEL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA CULPABILIDAD.**

*El Acuerdo sancionador asume y valida la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad formulada por el actuario, repitiendo e insistiendo en la siguiente motivación:*

(...)

*resulta evidente de la lectura del apartado de análisis de la culpabilidad que se contiene en el Acuerdo sancionador, que la Inspección ha vulnerado de forma abierta y palmaria la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de motivación de las sanciones: de un lado, se insiste constantemente, para apreciar la concurrencia de una conducta culposa, al hecho de que el obligado tributario es una empresa de grandes dimensiones, provista de medios propios y externos suficientes en el área fiscal; de otro, se insiste también constantemente en la claridad de las normas, según la Inspección siempre meridiana, como fundamento de la sanción.*

(...)

*en el Acuerdo sancionador que aquí nos ocupa, la Inspección se limita a exponer de manera resumida los fundamentos de la regularización, pero no existe diferencia alguna entre los argumentos empleados para justificar la regularización y la sanción. Se trata de los mismos razonamientos que contenía el acuerdo de liquidación.*

*Estos párrafos no son adecuados para motivar la culpabilidad de la conducta, ya que en ellos la Inspección confunde la antijuridicidad de la conducta con la culpabilidad*

(...)"

Por motivación debe entenderse, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal, aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que, de acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04/06/1991), cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106.1 de la Constitución-, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: para el deslinde de ambos supuestos se ha de indagar si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión:

*<<(…) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)>>.*

Corresponden las sanciones impuestas por la Inspección a los motivos siguientes:

Síguenos en...



- Dejar de ingresar dentro del plazo establecido 55.429,97, 374.698,46 y 518.690,64 euros, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, períodos 2015, 2017 y 2018, respectivamente.

Disponiendo al respecto la Inspección en el acuerdo sancionador, lo siguiente:

*"QUINTO. La tipicidad concurre en la conducta realizada, por cuanto que, según se desprende del acto administrativo de liquidación, se considera probado que las conductas se tipifican en los artículos 191.1 y 191.5 de la LGT en los siguientes términos:*

(...)

*El obligado tributario ha incurrido en la conducta prevista en el artículo 191, apartado 1, de la LGT en los períodos 2015, 2016, 2017 y 2018 por cuanto que de la regularización ha resultado una cantidad dejada de ingresar, si bien en el periodo 2016 no procede la imposición de sanción al no haber sido considerado sancionable ninguno de los ajustes practicados en este periodo.*

*Asimismo, ha incurrido en la conducta prevista en el artículo 191, apartado 5, de la LGT en el periodo 2015 por cuanto que de la regularización ha resultado una cantidad dejada de ingresar al tiempo de presentar su autoliquidación junto con una devolución improcedente en dicho periodo".*

(...)

#### *1. Imputación temporal de gastos de personal por bonus e indemnizaciones.*

(...)

*Respecto del primer grupo, referido a los gastos de personal por bonus, la Oficina Técnica, en base a la documentación que consta en el expediente, consideró que los saldos de las cuentas acreedoras CUENTA\_1 y CUENTA\_2 tienen la consideración de provisión y no de deuda y, en consecuencia, que determinados gastos asociados a estos saldos acreedores no pueden ser deducibles en el ejercicio en que se registran contablemente, por considerarse gastos asociados a provisiones derivados de obligaciones implícitas o tácitas, a que se refiere el artículo 14.3.a) de la LIS.*

*Respecto del segundo grupo, referido a gastos por indemnizaciones, la Oficina Técnica, en base a la documentación que consta en el expediente, y en concreto, al escrito formalizado entre la entidad y la persona destinataria de la indemnización, consideró que la parte del saldo de la cuenta CUENTA\_2 que corresponde a indemnizaciones, no puede encuadrarse como una obligación cierta y exigible en el momento de su dotación, sino que se considera (equiparándolo al caso establecido en una consulta de la Dirección General de Tributos) que no deriva de un hecho cierto, la marcha pactada de un trabajador a cambio de una indemnización, cuando es dotada, sino que en ese momento tal hecho no es más que una posibilidad futura, que aún dependerá, de otros factores, de modo que los gastos asociados a este saldo acreedor tampoco pueden ser deducibles en el ejercicio en que se registran contablemente.*

(...)

*se estima que la conducta del obligado tributario fue negligente en este apartado en cuanto que el contribuyente ha omitido el cuidado y la atención jurídicamente exigibles. El contribuyente ha contabilizado una deuda inexistente y no ha efectuado los correspondientes Ajustes al R.C. mediando un error vencible en ambos casos que se habría evitado con una mayor diligencia por parte del obligado tributario en la determinación de la base imponible del grupo.*

*No se aprecia, por otro lado, la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT y, en consecuencia, procede la imposición de sanción. En especial, y en cuanto se refiere a que la conducta del obligado tributario hubiera podido ampararse en una interpretación razonable de la norma, se debe subrayar que la redacción de los artículos 10.3, 13 y 121 de la LIS son claros y no admiten interpretaciones que pudieran amparar el incorrecto comportamiento realizado por el sujeto infractor*

*Esta Oficina Técnica considera procedente la sanción propuesta por el instructor, por cuanto, por un lado, el obligado tributario no ha justificado el importe de 75.540,35 euros que constituye el saldo final de una de las cuentas acreedoras analizadas, de manera que no puede negarse su condición de deuda inexistente, con su consecuente tratamiento a efectos fiscales establecido por la normativa para tal supuesto. Y, por otro lado, por cuanto desprendiéndose claramente de la documentación aportada el carácter de provisión de los saldos acreedores de que se trata, la norma fiscal (artículo 14 apartados 3.a) y 5 de la LIS) es clara respecto al tratamiento a efectos del momento temporal para la deducibilidad fiscal de los gastos que los originan, norma que el obligado tributario no respetó, deduciéndose los gastos en el momento de dotar las provisiones. Por ello se aprecia negligencia en su conducta merecedora de la sanción que se impone.*

(...)

#### *2. Deducibilidad de pérdidas procedentes del inmovilizado material XZ-MP*

(...)

*Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 20 de la LIS, la Oficina Técnica consideró razonable que la deducibilidad de este deterioro no puede producirse con la reclasificación contable de los activos como activos no corrientes mantenidos para la venta, sino que deberá producirse cuando se produzca la efectiva transmisión de dichos activos lo cual, y con independencia de que fuera conocido con anterioridad a la*

formulación de las cuentas anuales de 2018 (lo cual alega el obligado tributario para defender su proceder), tuvo lugar en el ejercicio 2019.

(...)

Por todas estas circunstancias, se estima que el contribuyente ha omitido el cuidado y la atención jurídicamente exigibles en la aplicación de este deterioro. El contribuyente ha aplicado indebidamente unas normas tributarias (artículo 13 y 20 de la LIS) claras, que no admiten discrepancia razonable, incumpliendo un requisito esencial de este beneficio fiscal. (esperar al momento de la enajenación del inmovilizado). El error al que alude el propio contribuyente es, cuando menos, un error vencible, que se habría evitado con una mayor diligencia por parte del obligado tributario que recordemos goza de asesoramiento jurídico-tributario completo y acorde a la categoría y posición del grupo fiscal.

(...)

### 3. Deducibilidad de pérdidas de deterioro de créditos **XZ-MP**.

(...)

La Inspección actuaria consideró que en 2017 no se había acreditado el cumplimiento del requisito del transcurso de los 6 meses previsto en el artículo 13.1 de la LIS, por lo que procedería efectuar un ajuste positivo por 280.000 euros, y que en 2018 sí procede la deducibilidad de las pérdidas por deterioro correspondientes a la primera cuota por haber transcurrido dicho plazo, de manera que procede reconocer un ajuste negativo por 28.000 euros, siendo deducible asimismo la pérdida por deterioro por los intereses contabilizada.

(...)

La conducta del obligado tributario en relación con la aplicación indebida del artículo 13.1 de la LIS evidencia un descuido grave en la observancia de las normas tributarias, por la extensión, proliferación y naturaleza de los errores cometidos. En todos los supuestos, el contribuyente ha obviado elementos esenciales de la configuración normativa de las exigencias legales establecidas para admitir la deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioros de créditos, que una sociedad como **XZ-QN**, por su tamaño e internacionalización, ha de conocer y aplicar correctamente.

Para apreciar la concurrencia de esta conducta negligente debe valorarse, inicialmente, que la norma es clara y no admite una discrepancia razonable que excluya la sanción.

En base a esas circunstancias, ha de concluirse que, en lo que respecta a la correcta aplicación de estos preceptos (art. 13.1 en relación con el art. 10.3 y 11 de la LIS), la conducta del contribuyente supone, sin duda, una notoria negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

(...)

### 4. Imputación temporal por facturas pendientes de recibir **XZ-MP**.

(...)

en el ejercicio 2018 **XZ-MP** SL (**XZ-MP**) registra abonos en una cuenta de "Acreedores facturas pendientes de recibir" con cargo a distintas cuentas de gastos, considerando la Inspección actuaria que algunos importes corresponden a servicios que se reciben en el ejercicio siguiente y otros a gastos cuyas facturas no han sido aportadas.

(...)

La conducta del obligado tributario en relación con la aplicación indebida de los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS evidencia un descuido grave en la observancia de las normas tributarias, por la extensión, proliferación y naturaleza de los errores cometidos. En todos los supuestos, el contribuyente ha obviado elementos esenciales de la configuración normativa de la deducción de gastos (algunos importes corresponden a servicios que se reciben en el ejercicio siguiente, 2019, y otros corresponden a gastos cuyas facturas no han sido aportadas), que una sociedad como **XZ-QN**, por su tamaño y asesoramiento fiscal por despacho de reconocido prestigio, ha de conocer y aplicar correctamente.

En base a esas circunstancias, ha de concluirse que, en lo que respecta a la correcta aplicación de estos preceptos, la conducta del contribuyente supone, sin duda, una notoria negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Pues bien, el análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable.

Así la sentencia del Tribunal Supremo de 06/06/2008 (rec. n.º 146/2008) señala:

"...la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora infracción



tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. Cas. Para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto)."

Asimismo, debe traerse también a colación la sentencia del Alto Tribunal de 12/07/2010 (rec. n.º 480/2007), en la que se afirma:

"...este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)].

Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]."

En relación con todo ello, la sentencia de 20/12/2013 (rec. n.º 1587/2010), dispone:

"...si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06), FJ 3º], cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º)].

Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)]."

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: "hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la

culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.

Pues bien, en el supuesto que nos ocupa podemos determinar que dicho proceso lógico deductivo referido a las específicas conductas descritas se contiene en el acuerdo sancionador, estando debidamente motivada por parte de la Inspección tanto la tipicidad como la culpabilidad en la conducta de la reclamante respecto de las sanciones impuestas relativas a dejar de ingresar dentro del plazo establecido 55.429,97, 374.698,46 y 518.690,64 euros, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, períodos 2015, 2017 y 2018, respectivamente.

Así pues, en cuanto a la motivación del acuerdo sancionador este Tribunal no comparte el argumento de la reclamante sobre que el mismo no se encuentre debidamente motivado ya que especifica las conductas sancionadas con indicación de los hechos que fueron su causa (las causas ampliamente descritas en el acuerdo), la norma que tipifica tal conducta como infracción tributaria (artículo 191 de la LGT), alusión expresa e individualizada de la apreciación de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 183 de la LGT para poder sancionar tal conducta típica y el porqué de dicha apreciación, alusión expresa a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 179.2 de la LGT, con especial referencia a que no se aprecia la posibilidad de interpretación razonable de la norma distinta de la realizada por la Administración, y alusión expresa a las normas que regulan la sanción a imponer; no generando indefensión a la interesada.

Es por ello que procede desestimar las pretensiones de la interesada relativas a la falta de motivación del acuerdo sancionador impugnado, debiéndose señalar que si bien en los apartados de contestación a las alegaciones el órgano actuante señala que "las cuestiones relativas a la regularización propuesta por la Inspección y confirmada por esta Oficina Técnica no constituyen el objeto del presente expediente, sino que lo que se examina es la conducta del obligado tributario", ello no genera indefensión alguna a la entidad en tanto que, por un lado, previamente en el acuerdo se había analizado la tipicidad o el elemento objetivo de las conductas y, por otro, todas las cuestiones relativas a la regularización fueron analizadas en el correspondiente acuerdo de liquidación, por lo que se trataba de reiteraciones de alegaciones ya contestadas por el mismo órgano inspector.

DECIMOSEXTO.- Finalmente, hemos de referirnos a la concurrencia en las infracciones sancionadas del elemento objetivo (tipificación) y del elemento subjetivo (culpabilidad).

En lo referente al primer elemento, la tipificación, implica la previsión de la conducta en un precepto legal determinado, es decir que la conducta infractora sea calificada como tal por la normativa aplicable.

En el caso que nos ocupa las infracciones cometidas se encuentran tipificadas en el artículo 191 de la LGT, que en redacción original, establece por lo que aquí interesa:

*"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.*

*También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.*

*La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.*

*2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.*

(...)

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

(...)"

El marco normativo sustantivo al que nos hemos referido hace plena la recepción en el ámbito tributario del principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo sancionador que afirma nuestra jurisprudencia (sentencia de 26/04/1990 del Tribunal Constitucional y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo). En consecuencia, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia junto a los elementos objetivos antijuricidad y tipicidad.

Concurriendo según lo confirmado en fundamentos anteriores el hecho típico y antijurídico (salvedad hecha, dentro de los ajustes por imputación temporal de los bonus e indemnizaciones, respecto de los 75.540,35 euros regularizados como deuda inexistente en XZ-QN en 2015, que al haberse anulado el correspondiente ajuste, no puede formar parte de la base de la sanción de 2015), resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad.

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece que: "*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*", de tal forma que la imposición de una sanción requiere "*la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias...*" (SAN de 07/12/1994).

Tal y como dispone el artículo transcrito las infracciones tributarias serán sancionables incluso a título de simple negligencia. La negligencia, en términos del Tribunal Supremo, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

La mercantil, como sujeto pasivo, debía ser conocedora de la normativa aplicable y, de manera concreta, de las reglas de deducibilidad de los deterioros e imputación temporal de los gastos. Pues bien, como consecuencia de la conducta de la entidad se produjo un considerable beneficio fiscal para la misma que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. En el caso concreto que nos ocupa se estima que la conducta de la interesada no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues la misma debía de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en su conducta en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, ya, al menos, con negligencia punible, esto es, con ausencia del cuidado y atención que le eran exigibles.

Por otro lado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que: "*la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales*" (resoluciones de 21/10/1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse como de difícilmente vencible.

#### DECIMOSÉPTIMO.- Sobre la acreditación de la concurrencia de una interpretación razonable de la norma en los específicos ajustes sancionados.

Finalmente, alega la interesada con carácter subsidiario que su conducta pudo quedar amparada por una interpretación razonable de la norma, señalando lo siguiente:

"(i) Respecto de todos los ajustes específicos sancionados.

(...)

a efectos el Acuerdo sancionador recurrido, la interpretación seguida por esta parte es de todo punto razonable: bien es cierto que la interpretación del apartado ... de la de la redacción literal de la disposición

... de la Ley de Puertos del Estado ... puede suscitar dudas, pero lo que también es un hecho cierto e indiscutible es que estas dudas fueron despejadas por la interpretación que la propia Administración Tributaria ofreció a los contribuyentes en sus manuales prácticos para la cumplimentación de las declaraciones del IS, manuales confeccionados y publicados por la AEAT, confirmando que la exención se extendía más allá de la edición de 2011.

Así, en los manuales correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015, ejercicios pertenecientes a la segunda edición del "acontecimiento", aparece incluida de manera expresa la exención en el IS para la entidad organizadora.

(...)

Y si bien a partir de 2016 los manuales no contienen la mención, a esta ausencia, en contra de lo pretendido por la Inspección, no se le puede atribuir trascendencia alguna a los efectos aquí pretendidos, pues no obedece a un cambio legislativo ya que la norma seguía siendo la misma, y, como se encargan de subrayar los propios Manuales, estamos ante la enunciación de ejemplos, enunciación que, por lo tanto, no tiene carácter exhaustivo, por lo que a su desaparición no se le puede intentar otorgar ninguna relevancia interpretativa.

A mayor abundamiento, las conclusiones anteriores se vieron corroboradas por las manifestaciones del representante del Ministerio de Hacienda en el Consorcio "CIUDAD\_1 2011, 2014 y 2017" que reconoció la aplicación de la exención más allá de la regata del año 2011 y que exigió que se mencionara expresamente en todas las comunicaciones de prensa del acontecimiento.

(...)

En el certificado del acta de dicha sesión, que se ha aportado por esta reclamante tanto ante la Inspección como ante el TEAC, certificado emitido por el secretario del Consorcio, que es el abogado jefe de los servicios jurídicos internos de GOBIERNO COMUNIDAD AUT.\_1, en el que constan íntegramente las afirmaciones del representante del Ministerio de Hacienda, se lee (siendo nuestros los enfatizados):

(...)

Como acredita este certificado, el propio representante del Ministerio de Hacienda, en una reunión celebrada en el año 2017 y valorando el conjunto de los incentivos fiscales vigentes para las tres regatas, de 2008, de 2011 y de 2014, se refiere de forma expresa no solo a los beneficios fiscales establecidos a los efectos de la Ley 49/2002 y a las correlativas deducciones en la cuota del IS- únicos beneficios fiscales aplicables que reconoce el acuerdo de liquidación recurrido- sino también al régimen fiscal que para esas tres regatas (incluida, pues, la del año 2014) está previsto para la entidad organizadora en la tantas veces invocada disposición ... del RDL .../, disposición que invoca expresamente, reconociendo su plena vigencia y aplicación a los años que abarcaba dicha regata.

(...)

(ii) Ajuste positivo al resultado contable del ejercicio 2015 que se sanciona al amparo del artículo 121 de la LIS, por importe de 75.540,35€.

(...)

En nuestro caso, se ha acreditado que la renta tiene su origen en ejercicios previos, pues se había ido dotando en las provisiones contabilizadas por la compañía en los ejercicios previos, y tales ejercicios se encuentran prescritos al inicio del presente procedimiento inspector. Por tanto, en coherencia con ello, entendemos que tal renta presunta debió imputarse en años previos pero que, por impedimento del instituto de la prescripción, no ha lugar a que se regularice la misma y, menos aún, a que se sancione.

Como esta parte señaló en su escrito de alegaciones ante la propuesta de sanción, (siendo esta precisamente la única alegación que es contestada por la Inspección en el acuerdo sancionador), las consideraciones anteriores no son una mera opinión de esta parte, sino que constituye la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo, jurisprudencia que, como no podía ser de otra manera, ha sido acatada por el TEAC al que nos dirigimos en su resolución 00/7722/2012 de fecha 21 de marzo de 2013, por la que se resuelve recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio que establece doctrina vinculante.

(...)

el presente Acuerdo sancionador, para descartar que todos los razonamientos anteriores puedan constituir una interpretación razonable por parte de este obligado tributario, expone lo que no deja de ser la mera opinión de la Inspección sobre cómo debe interpretarse la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del TEAC;(...)

No se trata aquí de dilucidar si la aplicación de la normativa aplicable a tales hechos realizada por esta parte recurrente fue o no la correcta, sino de determinar si la normativa en cuestión era tan suficientemente clara como se pretende dar a entender en el Acuerdo sancionador recurrido como para fundamentar la sancionabilidad de este ajuste

(...)

(iii) Resto de ajustes por los gastos de personal por bonus e indemnizaciones regularizados en XZ-MP

(...)



esta parte entendió que, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, "NIC"), en concreto con la NIC 37, las provisiones en concepto de bonus constituyen una obligación expresa de pago incluida en los contratos que vinculan a la entidad con los trabajadores y que se materializa en planes de retribución variables con objetivos perfectamente definidos, estimando que al cierre de ejercicio, la retribución variable pactada en los referidos contratos no constituye una mera expectativa de cobro por parte de los trabajadores, sino que se consolida como una obligación de pago cierta y exigible de acuerdo con los términos contractuales de su relación con cada una de estas entidades, y ello con independencia de que finalmente el pago se haga efectivo en un momento posterior -lo cual deviene inherente a la naturaleza de cualquier provisión de gastos-.

No resulta baladí, a los efectos que aquí nos interesan, señalar que en el mismo sentido que esta parte se pronuncia (...)

(...)

Asimismo, esta parte alegó ante la Oficina técnica la aplicación al presente caso de la contestación de la consulta vinculante de la DGT V2578-16 de fecha 10 de junio de 2016. La Oficina técnica ni la menciona en la respuesta a nuestras alegaciones, dictando una resolución que al menos en este extremo carece de la necesaria motivación, generándonos indefensión material o real pues esta parte no puede llegar a conocer los motivos por los que se rechaza la aplicación al presente caso del criterio de la DGT, que vincula al órgano de inspección, dando lugar no solo a la regularización sino además a la imposición de una sanción.

Además de las consideraciones anteriores, y específicamente respecto de la indemnización derivada del contrato entre **XZ-MP** y el señor **Rjn**, se quiere añadir que frente a la consideración de la Inspección de que esta parte de la provisión tiene la consideración de provisión correspondiente a obligaciones implícitas o tácitas, porque, en opinión de la Inspección, la provisión no deriva de un hecho cierto cuando es dotada -la marcha pactada de un trabajador a cambio de una indemnización-, sino que en ese momento tal hecho no es más que una posibilidad futura, esta parte estimó, bien al contrario, que lo pactado entre **XZ-MP** y el trabajador no era un simple preacuerdo, sino un acuerdo definitivo de rescisión de contrato con efectos a 31 de diciembre del propio ejercicio 2018

(...)

(iv) Ajuste positivo practicado por las pérdidas procedentes del inmovilizado material de **XZ-MP**.

Según la NRV 23, existen tres tipos de eventos que pueden surgir con posterioridad al cierre y antes de la formulación de las cuentas anuales: (i) aquéllos que ponen de manifiesto condiciones que ya existían a la fecha de cierre del ejercicio, (ii) aquéllos que pongan de manifiesto condiciones que no existían a la fecha de cierre y (iii) hechos que afecten a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

El caso que nos ocupa, esta reclamante interpretó que se subsumía en aquellos supuestos que, con posterioridad al cierre, ponen de manifiesto condiciones que ya habían sido previstas en el cierre del ejercicio. Esto es, a ... de 2018, **XZ-MP** había firmado un acuerdo de venta de su negocio que esperaba que se materializase de forma inminente y que conllevaba un gran impacto en su situación contable.

Por lo tanto, en febrero de 2019, esto es, antes de la formulación de las cuentas anuales, se materializó un evento ya contemplado por **XZ-MP** en 2018 y que incidía de manera directa en dicho ejercicio por lo que determinaba la realización de un ajuste negativo en sus cuentas anuales, como así se hizo, dando cumplimiento al principio de imagen fiel del patrimonio y de situación financiera de **XZ-MP**.

A mayor abundamiento, el informe de auditoría emitido el 14 de junio de 2019 por (...) es un informe sin salvedades.

(...)"

Como antes hemos indicado, el hecho de que la Ley establezca una causa de exclusión de la culpabilidad en los casos en que el obligado tributario se haya amparado en una interpretación razonable de la norma, no determina la ausencia de culpabilidad precisamente por el mero hecho de existir una posible "interpretación razonable". Así, como señala el Tribunal Supremo, para apreciar dicha circunstancia no basta con que exista una discrepancia jurídica, sino que es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad o fundamentación, pues de otro modo, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sustentada por la Administración para que conductas objetivamente sancionables quedaran impunes. Es decir, para que concurra esta causa exoneratoria de responsabilidad es necesario que exista una discrepancia interpretativa o aplicativa que pueda calificarse de razonable, esto es, que esté respaldada por un fundamento objetivo.

En el presente caso, a pesar de los esfuerzos argumentativos realizados por la reclamante, este TEAC no considera que exista en las normas aplicadas incorrectamente laguna legal alguna ni complejidad tal que los errores cometidos se puedan reputar como de difícilmente vencibles (debemos recordar que, pese a que la interesada trata de justificar la interpretación realizada respecto de la exención de la D ... del TRLPEMM, los ajustes correspondientes -anulados por este TEAC- no fueron objeto de sanción por parte de la Inspección), lo que determina que no puedan admitirse las alegaciones en este punto, pues lo contrario supondría amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios.

Es por todo ello que la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta de la mercantil como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de voluntariedad en dicha conducta, justifica la imposición de sanción, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la LGT.

En consecuencia de todo lo anteriormente expuesto, procede estimar en parte las alegaciones de la reclamante, confirmando el acuerdo sancionador impugnado, rectificado conforme al acuerdo dictado con fecha 29/06/2023, salvo en lo que se refiere a la base sancionable de 2015, que deberá minorarse en 75.540,35 euros -ajuste anulado por este TEAC-, con las modificaciones que ello determine en el cálculo de la sanción correspondiente.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE las presentes reclamaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

