

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069805

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 10.^a

R.G. 5168/2015

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones. Compensación de bases negativas. No comparte el Tribunal Central la interpretación de la interesada, que pretende que cuando las bases imponibles negativas se hayan generado después de la adquisición de la participación, no se aplique el límite previsto en el art. 90.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), salvo que la entidad haya contabilizado un deterioro, que según la interesada en el presente caso no se ha producido. El art. 90.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) persigue que la aplicación del régimen especial no puede crear situaciones de desimposición no perseguidas ni queridas por el legislador mediante el establecimiento de dicho régimen. La aplicación del precepto permite con carácter general la transmisión del derecho a compensar bases imponibles negativas de una sociedad a otra con motivo de la operación de concentración, pero pretende asimismo evitar que una misma pérdida sea aprovechada fiscalmente dos veces. La limitación se establece con carácter objetivo y general para el caso de que la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente, sin establecer ninguna precisión o restricción más. Y se limita a prever que la base imponible negativa susceptible de compensación -sin establecer ninguna distinción temporal en cuanto al origen de esta- se reducirá en el importe de la diferencia positiva que describe. Si bien el Tribunal entiende que este es el sentido de la norma aplicada, evitar el doble aprovechamiento fiscal de las bases imponibles de la entidad transmitente que se pueda producir por la aplicación del régimen especial, por la posibilidad de compensación de las bases imponibles de la transmitente por la adquirente después de realizada la fusión, tanto las generadas antes como después de la adquisición de la participación, lo cierto es que el límite fijado por la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios correspondientes a dicha participación y su valor contable, se prevé de modo general y objetivo para todo caso en que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, sin que la norma exija un previo análisis de si esa diferencia se debe o no a bases imponibles anteriores a la adquisición de la participación o si tales resultados negativos han sido ya aprovechados fiscalmente en sede del socio o de otra entidad. Además, si, como dice la entidad no se registró deterioro alguno, ni en XX ni en las tenedoras directas de las participaciones, ello se reflejaría en el valor contable pues no aparecerá reducido en aquel. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 70, 104, 105, 106, 114, 150, 178, 179, 183 y 211.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102, 103, 104 y 184.

Código Civil, art. 1.214.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 24.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

Constitución Española, art. 106.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 25 y 90.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, vistas las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por **JULIAN ...**, con NIF ..., actuando en nombre y representación de **XX SA**, con NIF ..., y domicilio, a efectos de notificaciones, en ..., contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2010 y 2011, procedente del acta de disconformidad nº ...2, así como contra la sanción derivada de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En fecha 02/12/2013 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto y período reseñados. Como resultado de la comprobación, fue incoada el acta de disconformidad nº ...2 en fecha 26-11-2014.

En la misma fecha y lugar se extendieron otras dos actas por el mismo período y concepto impositivo: el acta de conformidad A01 ...4, en la que se regularizan determinados gastos no deducibles, y el acta de disconformidad A02 ...5, en la que se recogió exclusivamente el resultado de regularizar una operación vinculada. En la liquidación resultante del acta de disconformidad nº...2 se deducían las cuotas derivadas de las otras dos actas.

En fecha 06/05/2015 fue dictado acuerdo de liquidación derivado del acta ...2, resultando una deuda tributaria de 19.091.023,47 euros, de los que 16.212.175,23 corresponden a cuota y 2.878.848,24 a intereses de demora. El acuerdo fue notificado en fecha 06/05/2015.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación desarrolladas, y por lo que a la regularización contenida en el acta ...2 se refiere, fue iniciado expediente sancionador que finalizó con el acuerdo de fecha 06/05/2015, en el que se impuso una sanción por importe de 3.151.489,34, por la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (artículo 191 LGT). El acuerdo fue notificado en fecha 06/05/2015.

Segundo:

Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas sendas reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 03/06/2015. Puesto de manifiesto el expediente, la reclamante presentó escrito alegando, en síntesis, y en lo que se refiere a las presentes reclamaciones, lo siguiente:

Considera que las operaciones de fusión efectuadas se conocían desde el principio y que ha habido tiempo suficiente para efectuar la comprobación de las mismas, considerando que la Compañía ha entregado en tiempo la documentación que en cada momento la Inspección ha solicitado respecto de dichas operaciones de fusión.

Respecto de la fusión del ejercicio 2010, que afecta a 20 compañías, señala que con fecha 7 de diciembre de 2011 la Compañía recibió notificación de requerimiento con número ... R en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, mediante el que se solicitaba aclaración respecto de las Bases imponibles negativas acreditadas por XX. Con fecha 20 de diciembre de 2011 se contestó a dicho requerimiento explicando la operación de fusión que había tenido lugar y las bases imponibles negativas que, a consecuencia de la misma y de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 90.3 y 25.5 del TRLIS, se habían incorporado a la declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, de XX. Que tras la contestación a dicho requerimiento no hubo requerimientos adicionales por parte de la Agencia Tributaria.

El hecho de que la Inspección haya insistido en revisar documentación de ejercicios prescritos, en contra de la jurisprudencia y el criterio del propio Tribunal Supremo, no puede achacarse al contribuyente en modo alguno a estos efectos. Si insiste la Inspección en exigir documentación que excede el ámbito de sus capacidades y competencias, no puede este hecho ser utilizado para ampliar el plazo de actuaciones.

Respecto de la fusión del ejercicio 2011, señala que únicamente afecta a una compañía, por lo que considera que no está justificada en este caso la especial complejidad. Asimismo la sociedad absorbida únicamente generó bases imponibles negativas en los ejercicios 2005 a 2010.

En ambos casos se aportó copia de la escritura de fusión en la diligencia número 1 de fecha 16 de diciembre de 2013, por lo que considera que ha habido tiempo suficiente para efectuar la comprobación de las mismas. Que no hubo una solicitud de documentación adicional para revisar dichas operaciones hasta la diligencia número 7 de fecha 5 de mayo, lo que en modo alguno es responsabilidad de la Compañía.

- Incorrecta determinación de las dilaciones indebidas imputables al contribuyente.

En el expediente consta el mail remitido por la representación de **XX** en el que se solicita aplazamiento de la Inspección para el martes 27 de mayo, dada la imposibilidad de atender a la Inspección en la fecha prevista originalmente, el 20 de mayo.

Ahora bien, en la documentación incorporada al expediente pueden verse también los mails precedentes, que concretamente comienzan con uno enviado por la representación el día 13 de mayo en que se solicita el aplazamiento de la visita fijada el día 20 de mayo al día 21 o 22 de mayo.

El siguiente mail, de misma fecha que el anterior, solicita que se fije la reunión para el día 21 de mayo dado que por error se había indicado el jueves 22 de mayo.

Con posterioridad, responde la Inspección con fecha 14 de mayo, señalando que su primera fecha libre es el martes 27 de mayo. El siguiente mail es el indicado en primer lugar. Pues bien, queda claro que la representación de la Compañía propuso, como fecha para mantener la reunión acordada, el día 21 de mayo, siendo la Inspección la que no estaba disponible hasta el día 27 de mayo.

Por lo anteriormente expuesto, considera que únicamente procede imputar a la Compañía un día de dilación en lugar de los 7 consignados en el Acta de disconformidad.

- Los gastos considerados liberalidad por la Inspección son gastos correlacionados con la actividad económica y fiscalmente deducibles.

El importe de los gastos considerados no deducibles por la Inspección por este concepto asciende a un total de 54.389,42 euros en 2010 y a 19.474,24 euros en 2011. De dichos importes, la práctica totalidad se corresponde con viajes a la República Dominicana (vuelos más el alojamiento), con la excepción de un importe de 4.661,25 euros que se corresponde con una comida de negocios.

Considera que se trata de importes razonables atendiendo al volumen total de operaciones de la empresa, especialmente si tenemos en cuenta la relevancia, a efectos de negocio, que supone controlar la inversión que la Compañía tiene en la República Dominicana.

Gastos de viajes

Dentro del objeto social de la Compañía se encuentra la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. En este sentido, **XX** es titular al 31 de diciembre de 2011 del 50% de la participación en la mercantil **XY, S.A.**, una sociedad residente en República Dominicana a través de la cual gestiona, conjuntamente con un tercero, un proyecto de gran envergadura en la República Dominicana denominado "...".

Que si bien no se dispone de justificación documental del motivo concreto de la totalidad de los viajes efectuados, considera que no cabe discutir la realidad de los gastos, así como su carácter necesario, a la vista de los antecedentes y pruebas aportados.

Gastos de relaciones públicas

Respecto de la factura número 7063 por importe de 4.661,25 euros de **XA, S.A.**, registrada contablemente el 2 de enero de 2010, pero de fecha 26 de noviembre de 2009, jueves, se trata de una comida con el conjunto de los representantes de las entidades de crédito con las que se firmó unos días después, el 1 de diciembre de 2009 concretamente (el miércoles siguiente), la escritura pública de financiación sindicada por importe de 383.107.678,11 euros.

Considera que los gastos señalados son necesarios y oportunos para la obtención de los ingresos, que están correctamente contabilizados y documentalmente justificados, por lo que deben ser considerados gasto fiscalmente deducible para **XX**.

- Las aeronaves titularidad de la entidad son elementos afectos a una actividad económica.

Dentro del objeto social de la Compañía se comprenden las actividades de importación, exportación y compraventa de aeronaves, así como su explotación y arrendamiento a terceros y, en general, cualquier tráfico mercantil relacionado con las actividades aeronáuticas.

Asimismo, la Compañía estaba dada de alta en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas número ... "Alquiler de aeronaves de todas clases", con efectos 1 de enero de 2008.

Durante el período objeto de inspección **XX** ha explotado dos aeronaves, un avión marca GULFSTREAM G-200, que fue vendido a un tercero no residente en abril de 2010, y un avión marca PREMIER I, adquirido el 29 de junio de 2010.

Respecto de la primera aeronave, **XX** suscribió con fecha 3 de diciembre de 2007 un contrato de subarriendo de aeronave con la entidad **C Airlines, S.L.** como subarrendataria, mediante el cual se estipulaba la cesión de la aeronave a cambio de una renta fija mensual y de una renta variable en función de la explotación efectiva de la aeronave por parte de esta última entidad.

En relación con la segunda aeronave, se firmó un contrato de arrendamiento con la entidad **D, S.A.**, como arrendataria, en la que se estipulaba el arrendamiento de la aeronave a cambio de una renta fija mensual y de una renta variable en función de la explotación efectiva de la aeronave por parte de la entidad arrendataria.

Que el hecho de que **XX** sea una compañía cuya actividad es la promoción inmobiliaria con carácter general, no supone limitación alguna para la explotación de actividades económicas adicionales. Respecto de la utilización de la aeronave por parte de **XX**, la Compañía participa en determinados proyectos inmobiliarios en diferentes territorios de España (Cartaya, Baqueira, Sevilla y Tarragona).

Que **XX** no tiene intereses económicos únicamente en la Comunidad de Madrid y prueba de esto son las cuantiosas inversiones efectuadas en otras comunidades. Dichas inversiones demuestran también que **XX** es una compañía abierta a expandir su área de actuación a distintas poblaciones, lo que justifica la utilización en interés propio de las aeronaves cuando hay posibilidades de emprender un negocio que la Compañía considere interesante.

Lógicamente no todos los viajes acaban fructificando en una inversión, pero sí justifica el porqué de la utilización de las aeronaves por parte de **XX**.

Considera que las aeronaves se encuentran afectas a una actividad económica, que es la explotación de las mismas, y que, por tanto, los gastos incurridos en la explotación de las mismas deben ser considerados como fiscalmente deducibles.

-Pérdida por deterioro de crédito de **XB, S.L.**

No obstante el hecho de no poder aportar documentación que justifique un vencimiento fijado para la devolución del importe entregado, considera que, en todo caso, las entregas efectuadas tienen la naturaleza de préstamo, y que, habiendo sido reclamado el mismo judicialmente al prestatario, se cumplen los requisitos fijados en el artículo 12.2.d) para considerar que el deterioro del crédito es fiscalmente deducible en el propio ejercicio 2011.

No hay causa de vinculación entre **XX** y la sociedad **XB, S.L.** en los ejercicios objeto de Inspección, dado que don **Lx...** había fallecido el 6 de junio de 2010. Por tanto, el criterio de vinculación no es un argumento válido para denegar la deducibilidad del deterioro, dado que no se cumplían los requisitos establecidos a la fecha de devengo de los períodos impositivos 2010 y 2011.

Aún cuando se considerase que dicho importe se corresponde con una entrega monetaria en un contrato de cuentas en participación, la reclamación del importe debería ser justificativa del derecho a deducir la pérdida. Partiendo de la base de que no existe en el caso concreto tal contrato, consideramos que es un argumento irrefutable para considerar que la relación entre ambas partes ha concluido, el hecho de que una de ellas reclame a la otra por vía judicial, como en el caso concreto.

- Pérdida por deterioro de créditos a la entidad **XC, S.L.** En todo caso, nos encontraríamos ante un supuesto de imputación temporal, dado que el deterioro sería fiscalmente deducible, conforme a la Inspección, en el ejercicio 2012.

Adicionalmente, señala la Inspección que en todo caso la operación se trata de una liberalidad. Respecto de dicho argumento, dado que ninguna prueba aporta la Inspección al respecto, considera que no debe tenerse en cuenta dicha manifestación.

El hecho de que la entidad de crédito cedente sea una de las entidades acreedoras de **XX** en la sindicación de la deuda, entidad con la que la Compañía trabaja desde hace mucho tiempo y mantiene magníficas relaciones, son la mayor motivación para que **XX** no quiera perjudicar dicha relación comercial por un tercero al que ha avalado directamente ante la entidad de crédito. Si bien desde un punto de vista fiscal dicha explicación puede no justificar

en el ejercicio 2011 la deducibilidad del deterioro, desde un punto de vista empresarial y económico es un argumento más que suficiente para justificar la posición de la Compañía.

- Deducción gastos de personal de **XD España, S.A.** relacionados con la finca "s".

La promoción inmobiliaria es una actividad económica de ciclo largo, en el sentido de que la compra de unos terrenos, dependiendo de múltiples factores (calificación urbanística, desarrollo o no de un plan parcial por parte del organismo correspondiente, etc.) ajenos a la propia voluntad e intencionalidad de la empresa promotora, pueden tardar en estar listos para la promoción un número considerable de años. En la fecha de adquisición de los terrenos, estaban pendiente de aprobación el plan urbanístico, y aunque se desconocía exactamente la edificabilidad de la zona, si se preveía que su destino era la promoción claramente. No es cierto que **XD**, y posteriormente **XX**, no hayan efectuado ninguna actuación tendente al desarrollo de una promoción inmobiliaria en los terrenos de ..., como prueban todas las actuaciones desarrolladas en el litigio relativo a la posibilidad de promover dichos terrenos. Finalmente, en el ejercicio 2010 se produce la venta de parte de los terrenos, conjuntamente con la vivienda edificada en ellos, a un tercero.

Respecto de las pruebas circunstanciales en relación con las declaraciones del personal, señala que las mismas no deben ser consideradas en absoluto como medio de prueba. En primer lugar, la diligencia extendida por la Inspección en que se cita a don **ANTONIO...**, está redactada de forma que la contestación se contiene prácticamente en las preguntas.

En segundo lugar, dicho empleado fue despedido cuando se produjo la venta de la vivienda y los terrenos, como se describe en el propio Acta, por lo que la prueba de sus afirmaciones no es válida dada la posible animadversión que dicho empleado puede guardar contra su ex-empleador y, por tanto, la misma queda viciada de nulidad.

Que, por tanto, no queda acreditado por parte de la Inspección que los trabajadores de **XD** fueran servicio personal de la vivienda sita en s, por lo que no cabe denegar la deducibilidad de los gastos de personal del ejercicio 2010. Que como ha manifestado de forma reiterada la Compañía en el curso de las actuaciones inspectoras, dicho personal tenían por función, aparte del mantenimiento en buenas condiciones de la vivienda sita en los terrenos, cuestión lógica si se pretendía vender la misma, era también la vigilancia y guarda de los terrenos donde la misma se encontraba.

- Base imponible negativa de **XX** 2008.

El 25 de julio de 2013 prescribió el derecho de la Administración a corregir la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, dado que no concurren ninguna de las causas de interrupción de la prescripción contempladas en el artículo 68 de la LGT. De la interpretación del artículo 106.5 de la LGT no se desprende de modo alguno que la Administración esté facultada para revisar y corregir de forma exhaustiva las bases imponibles declaradas en ejercicios prescritos, más allá de la facultad de comprobar que efectivamente está declarada de forma correcta.

- Regularización de las bases imponibles negativas pendientes de compensar correspondientes a la fusión realizada en el ejercicio 2010.

Respecto de la operación de fusión realizada en 2010, aprecia la Inspección el motivo económico válido para la realización de la misma respecto de la totalidad de sociedades absorbidas excepto de **XD España, S.A.** (en adelante, "**XD**") y de **XE, S.A.** Respecto del tratamiento a dichas sociedades, estas desarrollaban la actividad económica de promoción inmobiliaria, que es una actividad de ciclo largo en el sentido de que su correcto desarrollo depende de actuaciones de organismo públicos, en los cuales no puede influir la entidad promotora. Respecto del hecho de que las sociedades se encontraran en situación de desfase patrimonial, qué implicaciones puede tener a efectos de la apreciación del motivo económico válido en una operación de reestructuración. Las sociedades absorbidas estaban participadas indirectamente al 100% por **XX**, por lo que no hay terceros en este caso que puedan ver perjudicados sus intereses, ni siquiera para la Hacienda Pública. La actividad empresarial se inicia con la adquisición de bienes y servicios destinados a ella, y no en el momento en que se inicia la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de la actividad. No debe confundirse el hecho de que las

sociedades absorbidas no tengan ingresos en los ejercicios precedentes con el hecho de que no realicen una actividad económica.

En el caso concreto de **XD**, y como prueba de que la sociedad en primer lugar, y posteriormente **XX**, han efectuado las actuaciones y gestiones que en su mano estaban para llevar a cabo la promoción de los terrenos adquiridos, remite un detalle de los antecedentes de la compra de los terrenos de

En relación con la sociedad **XE**, su principal activo está compuesto por la finca **t**, respecto de la cual ha desarrollado aquellas actuaciones necesarias para la promoción inmobiliaria. Al igual que en el caso de **XD**, parece olvidar la Inspección que la tramitación y desarrollo por parte de los organismos oficiales, de las actuaciones necesarias a estos efectos, no dependen de la voluntad de los promotores. En el caso concreto, el Plan Parcial del Plan General de Ordenación Urbana de ... fue aprobado definitivamente por el pleno del Ayuntamiento en sesión celebrada el 17 de marzo de 2011.

Considera por tanto que, acreditadas por la Compañía las múltiples gestiones y actuaciones efectuadas para posibilitar el desarrollo de la actividad económica, no hay argumentos para sustraer la aplicación del régimen de neutralidad en la fusión de **XD** y **XE**, como no sea el hecho de impedir la subrogación en las bases imponibles negativas generadas por dichas sociedades. Dicho argumento no es razonable ni puede prosperar. Ambas entidades eran titulares de activos destinados a la promoción inmobiliaria sobre los que se han efectuado, en el transcurso de los años las correspondientes gestiones en orden a su promoción, que son en sí justificativas del desarrollo de una actividad económica.

Es fácilmente comprobable que la práctica totalidad de las pérdidas se generaron en ejercicios posteriores a la compra de su participación, de forma indirecta, por **XX**. por lo que de conformidad con el criterio administrativo la interpretación de la norma es que no se limiten las pérdidas generadas con posterioridad, salvo si se ha depreciado la participación en la sociedad adquirente.

Que ni **XX** ni las entidades tenedoras directas de la participación practicaron deterioro alguno de sus participaciones en las entidades absorbidas, por lo que la interpretación finalista de la norma, es que dichas pérdidas no deben limitarse en sede de la entidad adquirente. Por tanto, la conclusión es que el cálculo efectuado por la sociedad, al limitar las bases imponibles negativas generadas con posterioridad a la toma de participación, redujo las mismas por exceso. Considera que la labor de la Inspección no debe limitarse únicamente a corregir aquellas aplicaciones de la norma por parte del contribuyente que perjudiquen a la Administración tributaria, sino también corregir aquellas interpretaciones que sean desfavorables al contribuyente, por lo que considera que el cálculo efectuado por la Compañía sea corregido de oficio conforme a la doctrina expuesta.

- Regularización de las bases imponibles negativas pendientes de compensar correspondientes a la fusión realizada en el ejercicio 2011.

Como consecuencia de la firma de un préstamo sindicado con una pluralidad de entidades de crédito, **XX** decide ejecutar la operación en cumplimiento de las obligaciones comprometidas con el sindicato de entidades acreedoras, que exigen claramente que todas las operaciones de financiación se canalicen a través de una única entidad, esto es, **XX**. Que, de hecho, en la escritura del préstamo sindicado, consta como requisito inexcusable, exigido por las entidades acreedoras, la fusión con **XF**.

Considera que hay motivo económico válido en la operación de fusión entre **XF** y **XX** y, por tanto, procede la compensación de las bases imponibles negativas generadas por **XF**.

-Respecto a la sanción, alega interpretación razonable de la norma, falta de tipicidad de la conducta, ausencia de dolo, culpa o negligencia, insuficiencia de motivación del acuerdo de imposición de sanción, desproporcionalidad de la sanción propuesta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones, en las que las cuestiones planteadas consisten en la procedencia de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, cumplimiento

del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, deducibilidad de gastos y de provisiones, compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y procedencia de la sanción impuesta.

Segundo:

Alega la reclamante improcedencia de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En relación con el acuerdo de ampliación de actuaciones, el artículo 150 de la LGT establece lo siguiente:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) *Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.*

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.”

Por su parte, el desarrollo reglamentario lo encontramos en el artículo 184 del Real Decreto 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, según el cual:

“1. *En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concorra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento.*

2. *A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:*

a) *Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.*

b) *Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.*

(...)

4. *Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.*

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte.

(...).

Del análisis de los preceptos examinados se desprende que el plazo de duración de las actuaciones puede ampliarse a otros 12 meses. Dentro de las circunstancias que contempla la norma se encuentra el que las actuaciones revistan especial complejidad, definiendo el RGAT cuándo puede considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad. Por otro lado la apreciación de las circunstancias concurrentes para la ampliación debe hacerse de forma motivada, concediendo un plazo al interesado de 10 días para que alegue lo que estime oportuno sobre la ampliación.

Con fecha 12-09-2014 se notificó a los representantes autorizados del obligado tributario la comunicación de la concurrencia de circunstancias justificativas de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector de 12 a 18 meses, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT. Asimismo se concedió un plazo de diez días para hacer alegaciones. Con fecha 23-09-2014 el obligado tributario presentó escrito de alegaciones a la ampliación de dicho plazo. Dichas alegaciones fueron contestadas en el acuerdo de la Inspectora coordinadora de fecha de 26-09-2014 por el que se amplía hasta 6 meses más el plazo de duración del procedimiento inspector. Este acuerdo fue notificado el 26-09-2014, mediante el acceso por parte del obligado tributario al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas del obligado tributario.

Señala la inspección que la concurrencia de las circunstancias que justifican que las actuaciones inspectoras revistan una especial complejidad, lo que posibilita, a su vez, la ampliación del plazo de duración del procedimientos inspector, se debe a que se dan en este caso las circunstancias previstas en la letra a) del artículo 184.2 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos:

a) Circunstancia prevista en la letra a) (Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas). En este caso, los volúmenes de operaciones del obligado tributario, según consta en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades, son:

FECHA INICIO PERÍODO	FECHA FIN PERÍODO	IMPORTE
01/01/2010	31/12/2010	115.912.925
01/01/2011	31/12/2011	90.453.144

Los importes de ambos ejercicios superan, por tanto, los 5.700.000, que se establece en el R.D. 1/2010, 2 de julio, para exigir la obligación de auditar las cuentas.

Pero, además, señala la inspección en su acuerdo de ampliación que hay que tener en cuenta otras circunstancias que concurren en la comprobación del obligado tributario en los ejercicios y conceptos que son objeto de estas actuaciones:

a.1. En octubre de 2010, con efectos desde el 1 de enero de 2010, se produce la fusión por absorción de la entidad con otras 20 entidades. Estas sociedades son las siguientes:

SOCIEDAD ABSORBIDA	NIF
BS S.A.U.	...
AV S.L.U.	...
CH I B.V. NED	...
CH II B.V. NED	...
CH III B.V. NED	...
NTx S.A.	...
RD S.A.	...
NMx S.A.	...
NF S.A.	...
NP I S.A.	...
NP II S.A.	...
CG S.A.	...
NSx S.A.	...
NC S.A.	...
XD ESPAÑA S.A.	...
NG S.A.	...
NM S.A.	...
NA S.A.	...
PS S.A.	...
XE S.A.	...

En relación con esta operación hay que señalar que diversas entidades tenían, en el momento de la fusión, bases imponibles negativas pendientes de compensar, a las que sería de aplicación lo establecido en el artículo 90.3 del TRLIS, por lo que habría que comprobar la realidad de las mismas y llevar a cabo lo previsto en el artículo 25.5 del TRLIS a efectos de la acreditación de las mismas.

Las bases imponibles negativas declaradas pendientes de compensar en el ejercicio de la fusión son las siguientes:

SOCIEDAD	BIN A COMPENSAR A 01/01/2010
XD España S.A.	25.024.833,15
NP I S.A.	557.352,60
NA S.A.	277.088,80
PS S.A.	10.594.354,32
XE S.A.	2.579.485,72
XX S.A.	7.211.478,03
TOTAL	46.244.592,62

a.2. El 6 de agosto de 2011, con efectos desde el 1 de enero de 2011, se produce la fusión por absorción de la entidad con la sociedad **XF S.L.** Esta sociedad, como en el caso anterior, tenía en el momento de la fusión bases imponibles negativas pendientes de compensar, por lo que también se ha de comprobar la realidad de las mismas e igualmente llevar a cabo lo previsto en el artículo 25.5 del mismo TRLIS a efectos de la acreditación de las mismas.

Las bases imponibles negativas que la sociedad **XF S.L.** tenía pendientes de compensar en el momento de la fusión son las siguientes:

EJERCICIO	BIN DECLARADA
-----------	---------------

2005	321.185,17
2006	5.652.426,69
2007	4.970.241,25
2008	13.731.941,61
2009	4.073.623,76
2010	168.369,69

TOTAL 28.917.788,17

El conjunto de circunstancias puestas de manifiesto por la inspección permite concluir que la complejidad del presente expediente justifica la ampliación de plazo. Aunque la fusión del 2011 solo afecte a una entidad, como alega la reclamante, y respecto a la fusión del 2010, la entidad contestara al requerimiento con fecha 20/12/2011, estas operaciones determinan una clara complejidad en la comprobación, añadida a la que supone el volumen de operaciones de la entidad.

Como ha sido objeto de análisis en la resolución de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación derivado del acta A02 ...2, la comprobación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores se encuentra incluida en el ámbito de la comprobación efectuada, por lo que la numerosa documentación aportada y la complejidad de las operaciones llevadas a cabo, en una de las cuales intervinieron 20 compañías, justifica junto con el volumen de operaciones la ampliación del plazo acordado.

Tercero:

Alega por otra parte la reclamante incorrecta determinación de las dilaciones indebidas imputables al contribuyente. En el expediente consta el mail remitido por la representación de **XX** en el que se solicita aplazamiento de la Inspección para el martes 27 de mayo, dada la imposibilidad de atender a la Inspección en la fecha prevista originalmente, el 20 de mayo. Ahora bien, en la documentación incorporada al expediente pueden verse también los mails precedentes, que concretamente comienzan con uno enviado por la representación el día 13 de mayo en que se solicita el aplazamiento de la visita fijada el día 20 de mayo al día 21 o 22 de mayo. El siguiente mail, de misma fecha que el anterior, solicita que se fije la reunión para el día 21 de mayo dado que por error se había indicado el jueves 22 de mayo. Con posterioridad, responde la Inspección con fecha 14 de mayo, señalando que su primera fecha libre es el martes 27 de mayo. El siguiente mail es el indicado en primer lugar. Pues bien, queda claro que la representación de la Compañía propuso, como fecha para mantener la reunión acordada, el día 21 de mayo, siendo la Inspección la que no estaba disponible hasta el día 27 de mayo. Por lo anteriormente expuesto, considera que únicamente procede imputar a la Compañía un día de dilación en lugar de los 7 consignados en el Acta de disconformidad.

Señala por su parte la inspección en el acuerdo de liquidación que, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, se han producido las siguientes dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, a los que se refiere el artículo 104.2 de la precitada Ley y los artículos 102 y 103 del RGAT:

MOTIVO DILACIÓN	FECHA INICIO	FECHA FIN	Nº DÍAS
Solicitud aplazamiento	20/05/2014	27/05/2014	7
Ampliación del plazo de alegaciones	17/12/2014	24/12/2014	8
TOTAL			15

Tales circunstancias se detallan a continuación:

- Desde el día 20 de mayo de 2014 hasta el día 27 de mayo de 2014.

En la diligencia nº 8 de 27 de mayo de 2014 se hace constar que esa cita estaba prevista para el 20 de mayo de 2014 y que los representantes del obligado tributario solicitaron mediante correo electrónico que obra en el expediente, su aplazamiento hasta el día 27 de mayo de 2014, advirtiéndole la Inspección que tal aplazamiento constituye una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

- Desde el día 17 de diciembre de 2014 hasta el día 24 de diciembre de 2014.

El acta de disconformidad A02 ...5 fue firmada el 26 de noviembre de 2014, iniciándose a partir del día siguiente un plazo de quince días hábiles para presentar alegaciones, que finalizaba el 16 de diciembre de 2014. Mediante escrito con entrada en registro de 11 de diciembre de 2014, el interesado solicita la ampliación de dicho plazo por otros 7 días hábiles, por lo que el plazo ampliado finalizó el 24 de diciembre de 2014. Ello constituye una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración por un total de 8 días naturales.

En relación con esta cuestión, señala el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.

(...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”.

Por su parte, el aludido artículo 104 en su apartado 2 señala que

“Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”

El desarrollo reglamentario aplicable se contiene en el Real Decreto 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, en concreto en su art. 104 determina:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) *Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha*

fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) (...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

(...)"

En el presente caso se trata de un aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario, por lo que la duración de la dilación finaliza en la fecha fijada, no en la propuesta por el obligado tributario. Nos encontramos en un supuesto en el que la entidad solicita con muy poca antelación un retraso de la comparecencia previamente fijada y ofrece solo dos posibles fechas para fijar la nueva visita, rectificando después y ofreciendo una única fecha. Hemos dicho en anteriores ocasiones con motivo del análisis del cumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras que no puede ser el obligado tributario el que con sus solicitudes de aplazamientos fije el calendario de actuaciones de la inspección, la cual por su parte tendrá que coordinar la comprobación llevada a cabo respecto a este empresa con otras actuaciones que esté desarrollando, por lo que el retraso hasta la fijación de una fecha que resulte posible para ambas partes debe computar como dilación imputable a la entidad, que fue la que solicitó el retraso, por la totalidad del retraso en la nueva cita. Entendemos, pues, ajustado a Derecho el cómputo del plazo efectuado por la inspección respecto a esta dilación cuestionada por la reclamante.

Cuarto:

Se opone la interesada a la regularización de los gastos considerados liberalidad por la Inspección, alegando que son gastos correlacionados con la actividad económica y fiscalmente deducibles. Considera que se trata de importes razonables atendiendo al volumen total de operaciones de la empresa, especialmente si tenemos en cuenta la relevancia, a efectos de negocio, que supone controlar la inversión que la Compañía tiene en la República Dominicana.

Señala el acuerdo de liquidación que el obligado tributario contabilizó en los ejercicios objeto de comprobación determinados gastos bajo el concepto de restaurantes, viajes y otros. La Inspección solicitó la aportación de los justificantes de una serie de gastos y, a la vista de las facturas u otros documentos que fueron aportados (tickets, recibos de tarjetas de crédito, etc), se requirió en algunos casos la ampliación de la justificación, por considerar insuficiente la aportada y como la entidad no proporcionó la documentación adicional que pudiera acreditar la deducibilidad de los gastos se consideraron no deducibles.

En concreto, las deficiencias indicadas por la inspección de las que adolecen los justificantes aportados son las siguientes:

a) Las facturas relacionadas con los gastos de viajes no identifican las personas que los realizan, por lo que resulta imposible reconocer si la finalidad era llevar a cabo gestiones relacionadas con la actividad de la empresa o, por el contrario, no estaban relacionados con esa actividad. Por otro lado, respecto a los destinos y motivos de los viajes no hay prueba de que se realizasen por razón de la actividad económica desarrollada por la entidad.

b) Las relativas a las comidas en restaurantes no se acompañan de la relación de comensales, requisito que considera la inspección imprescindible para que se pueda apreciar si los gastos estaban o no vinculados a la actividad empresarial.

El artículo 105 LGT dispone en su apartado 1 que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Como señala el Tribunal Supremo en la Sentencia de 5 de mayo de 2014 (Recurso de Casación núm. 1511/2013; RJ 2014/2799), la normativa del Impuesto sobre Sociedades vincula el concepto de gasto fiscalmente deducible "a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia,

según hemos recordado, entre otras muchas, en las sentencias de 25 de noviembre de 2011 (sic) (casación 594/09, FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 y 3858/10, FFJJ 8º y 3º, respectivamente)", y añade que en virtud del artículo 105 LGT corresponde al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretende, "conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995, que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98, FJ 6º), 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05), FJ 4º), 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04, FJ 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05, FJ 4º), 27 de mayo de 2010 (casación 1090/05, FJ 3º), 24 de noviembre de 2011 (casación 594/09, FJ 4º), 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09, FJ 3º, y 686/09, FJ 4º) y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior], sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (casaciones 4096/08, 4910/08 y 4964/08, FJ 4º en los dos primeros casos y FJ 5º en el último)]. Concluye el Alto Tribunal que "la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11º)]" y que "... en la disciplina del impuesto sobre sociedades, cuestionada por la Inspección de los Tributos, de forma razonada y razonable, la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible, esto es, su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias, ..." (FD 4º).

En la Sentencia de 3 de diciembre de 2012 (Recurso de Casación núm. 185/2011; RJ 2013/577), tras señalar estos mismos criterios, añade el Alto Tribunal que "no puede ser de otra forma, porque es evidente que la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de la realidad o efectividad del mismo, como también lo es que, no siendo fiscalmente deducibles los donativos o liberalidades, no serán gastos fiscales lo que no guarden correlación, por su necesidad, con los ingresos" y que "para justificar los gastos cuya deducción fiscal se pretenda se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos, como exigía la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando las facturas cuestionadas en las actuaciones de comprobación e investigación no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11º)]. ...".

Finalmente, en la Sentencia de 2 de febrero de 2012 (Recurso de Casación núm. 388/2009; RJ 2012/3316) se resume el criterio jurisprudencial del siguiente modo:

"CUARTO.

(...)

En principio, y como punto de partida, el concepto de «gasto deducible» va ligado a la «necesidad» del mismo «para la obtención de los ingresos», además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia.

Como afirma la Sentencia de esta Sala de 24 de Febrero del 2011 (rec. cas. núm. 357/2007), "el concepto de "gasto necesario" no es cuestión pacífica. Del precepto citado, se desprende que la "necesidad" del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la "obtención" de ingresos. Esta característica del "gasto necesario" puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio; criterio que sigue el citado art. 13 de la Ley 61/78, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a "donativo" o "liberalidad"; criterio mantenido en el art. 14.1.e) de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y doctrina jurisprudencial (TS. SS. 17 de febrero de 1987, 20 de

septiembre de 1988, 20 de enero de 1989, 27 de febrero de 1989, 14 de diciembre de 1989, 25 de enero de 1995, entre otras).

Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios, al contemplar la "necesidad del gasto" desde esa doble perspectiva.

En este sentido, y siguiendo este criterio interpretativo, se puede concluir que en el concepto de "gasto necesario" subyace una fundamentación finalística del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos (FD Sexto).

Y en la Sentencia de esta Sala de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 5920/2004), se dijo que «para que pueda hablarse de "gasto deducible" se requiere la concurrencia de una serie de requisitos: 1.º La justificación documental de la anotación contable, de conformidad al art. 37.4 del Reglamento del Impuesto. 2.º La contabilización del gasto (según se desprende del citado art. 37, en su conjunto). 3.º Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia, conforme al art. 88.1 del Reglamento del Impuesto. Y 4.º La "necesidad" del gasto, como exige el art. 100.1, del Reglamento en concordancia con el art. 13 de la LIS» (FD Cuarto).

(...)

En efecto, tenemos que recordar que la carga de probar el gasto, en virtud de los arts. 114 de la Ley General Tributaria y 1214 del Código Civil, incumbe a la recurrente, en sintonía con la doctrina de esta Sala, que ha entendido que el principio recogido en el citado art. 114 "supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc." [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto], razón por la cual hemos señalado que, en virtud de dicho precepto, "correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende" [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero. 3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1].

...".

Examinado el expediente consideramos correcto el ajuste practicado por la Inspección, pues lo cierto es que con la documentación aportada la sociedad no justifica la vinculación de los gastos que pretende deducir con el desarrollo de su actividad, sin que puedan servir a tal efecto las facturas aportadas, que no permiten conocer ni las personas que participaron en las comidas ni los motivos que determinaron su celebración, como tampoco los viajes.

De seguirse este criterio propuesto por la reclamante habría de admitirse la deducibilidad de todos los gastos declarados por el simple hecho de disponer de una factura o simple tique y sin tener que acreditar las circunstancias que determinan en cada caso la necesidad del gasto y su vinculación u orientación a la obtención de ingresos en el desarrollo de la actividad social, conclusión que no compartimos, por lo que debemos desestimar las pretensiones de la reclamante.

Quinto:

Alega por otra parte la reclamante que las aeronaves titularidad de la entidad son elementos afectos a una actividad económica.

Señala el acuerdo de liquidación que en el año 2010, desde el 1 de enero al 26 de mayo, la entidad fue propietaria de un avión de la marca GULFSTREAM G-200, que figuraba en su contabilidad en la cuenta ... por un importe de 16.438.810,13 €. El 29 de junio de 2010 adquiere otra aeronave marca PREMIER I por 2.300.000 € y la registra en la cuenta.... Por ello, la entidad dispuso durante todo el periodo comprobado de una aeronave, primero de una adquirida mediante arrendamiento financiero en 2007, que fue vendida en 2010, y a partir de junio de ese año 2010 dispuso de otra aeronave adquirida mediante compraventa.

Estas aeronaves fueron cedidas en subarriendo la primera y en arrendamiento la segunda, en ambos casos, a una compañía de navegación aérea internacional, que lo destinaba a la contratación de vuelos para otras personas y, al mismo tiempo, se encargaba del mantenimiento, pilotarlo, realizar las gestiones de avituallamiento, solicitud de permisos y en general de la organización de los vuelos. Por la cesión del aparato **XX** recibía una renta que se descomponía en dos partes: una renta fija mensual y otra variable equivalente al resultado que hubiera obtenido la

explotadora, es decir, la diferencia entre los ingresos obtenidos por la contratación de los vuelos y los gastos de todo tipo que hubiera incurrido por la prestación de su servicio de transporte y organización de los vuelos. No obstante, como se reconoce en los contratos suscritos entre la entidad comprobada y esas compañías encargadas de la gestión de los vuelos, **C AIRLINES SL** y **D SA**, además del uso de los aparatos por esas empresas se prevé la utilización de los mismos por la misma **XX**. Por tanto, se puede hablar de un uso mixto de la aeronave: por un lado, su explotación económica mediante la cesión de su uso a una empresa dedicada a la navegación aérea para que lo utilice contratando servicios de transporte con terceros y, por otro lado, el uso o disfrute del aparato por la propia **XX**.

La cuestión que plantea la inspección es si ese uso mixto confiere o no a la aeronave la calificación de elemento afecto a la explotación y si, en consecuencia, sería admisible la deducción de los gastos o, por el contrario, sería cuestionable, en todo o en parte, la deducibilidad de los mismos.

Los gastos serán deducibles en la medida que estén correlacionados con los ingresos. Es claro que en los gastos que corresponden a la prestación de servicios de vuelos para terceros se da esa correlación, pero respecto a los que corresponden al uso propio de **XX** depende de cuál sea ese uso propio, de cuál sea la finalidad que corresponde al uso por **XX** del avión. La Inspección requirió a los representantes de la entidad datos sobre los vuelos que hubiera realizado el avión respectivo y en la información suministrada se relacionaban los distintos vuelos realizados, su destino, duración y quiénes fueron los usuarios, personas o entidades con la que se contrataron, incluyendo los vuelos que hubiera realizado **XX**.

En el estudio de la información aportada la inspección pone de manifiesto ciertas incongruencias que afectan a la consistencia de la misma. Así, en los meses en que solo se perciben ingresos de cuantía fija y en los que, por tanto, no debería haber vuelos contratados con terceros, se reciben facturas de gastos de la compañía cesionaria del aparato por importes elevados y, además, se reciben facturas a la vez de las dos compañías que sucesivamente prestaron ese servicio, referidas a periodos en los que o bien ya había finalizado el contrato de servicios o este todavía no había entrado en vigor.

Esto hace que la inspección concluya que los gastos que se satisfacen a la explotadora en esos meses en que no hay ingresos por renta variable no podían estar justificados nada más que por vuelos efectuados por **XX** y en la relación aportada por la entidad no figuran vuelos que justifiquen tales gastos y, en segundo lugar, que las incongruencias advertidas respecto a las liquidaciones que se reciben de las prestadoras del servicio ponen en cuestión la fiabilidad de la información suministrada.

Otra observación que según la inspección se deduce de la documentación aportada es que los vuelos que se asignan a **XX** son a lugares que no están vinculados con la actividad de esta. Un destino frecuente era ... (Francia), que al tratarse de un aeropuerto cercano a una localidad en la que una accionista y administradora de **XX** tiene una finca con caballos que podía visitar asiduamente, cabe presumir que su finalidad era estrictamente personal o privada. Pero es que, además, las características de la propia actividad de **XX** impiden aceptar que fuera preciso contar con un avión para facilitar desplazamientos relacionados con las gestiones que lleven a cabo los empleados o representantes de la entidad. La gran mayoría de los activos inmobiliarios sobre los que se proyecta su actividad están situados en Madrid y las oficinas de la sociedad también se localizan en Madrid, por lo que no es posible justificar la necesidad de un avión para desplazarse a otros centros de actividad. Las cifras sobre el resultado económico para la sociedad derivado de la tenencia de la aeronave ponen de manifiesto que el coste neto es considerable, pues los gastos exceden en mucho de los ingresos obtenidos por su explotación. Por consiguiente, y en resumen, la conclusión final que extrae la inspección del resultado económico derivado de la tenencia, explotación y disfrute de la aeronave es que en modo alguno puede considerarse acreditada la afectación del bien a la actividad económica realizada por la entidad.

En definitiva, concluye la inspección que el avión no puede considerarse afecto a la actividad empresarial, que la celebración de los contratos de cesión para su explotación por un tercero tenía como única finalidad disimular esa afectación, servir de excusa para deducir los gastos y el IVA soportado, pero que el objetivo verdadero de la posesión del aparato por la entidad era poner a su nombre un bien de utilidad esencialmente personal para deducirse indebidamente los gastos que genera.

Considera la inspección que la posesión del aparato no puede significar un coste para la entidad, por lo que se regulariza el gasto deducido, considerando que no son deducibles los gastos que excedan de los ingresos computados por la entidad derivados de la explotación parcial de la aeronave.

Alega la reclamante que **XX** no tiene intereses económicos únicamente en la Comunidad de Madrid y prueba de esto son las cuantiosas inversiones efectuadas en otras comunidades. Considera que las aeronaves se

encuentran afectas a una actividad económica, que es la explotación de las mismas, y que, por tanto, los gastos incurridos en la explotación de las mismas deben ser considerados como fiscalmente deducibles.

Así las cosas, debemos señalar que es un principio tradicional de nuestro derecho tributario que la consideración de gasto deducible implica una serie de requisitos, tanto de carácter formal (exigible al documento mercantil y a su reflejo contable), como de carácter material (naturaleza del gasto); por ello, los gastos, para ser deducibles de los ingresos, además de ser necesarios para la obtención de los ingresos (en el sentido de correlacionados con ellos), deben estar contabilizados como tales y justificados documentalmente, de tal forma que se acredite la realidad y la naturaleza de los mismos.

La Inspección considera que se trata de gastos cuya correlación con los ingresos de la entidad no ha sido demostrada al tratarse de gastos derivados del uso de una nave para fines cuya vinculación con la actividad no ha sido probado.

Por su parte, la entidad no prueba tal vinculación, que desvirtúe así las conclusiones de la inspección. De la comprobación efectuada resulta que los contratos de subarriendo o arriendo de la aeronave preveían que cuando el propietario la necesitase podría hacer uso de ella. De hecho, los gastos que se facturaban por la cesionaria del aparato y operadora del mismo en concepto de servicios prestados a **XX** no pueden tener otra justificación que la de gastos incurridos en la utilización por la propia **XX**. Por otra parte, la actividad de **XX** no justifica en modo alguno la utilización del aparato. Los elementos sobre los que se desarrolla la actividad de la entidad están en su gran mayoría radicados en Madrid, por lo que no se puede considerar justificada su posesión por desplazamientos para realizar gestiones propias de su actividad empresarial. En la relación de vuelos que se aportaron a la inspección, los destinos de los vuelos que realizaba **XX** eran localidades en la que la entidad no tiene actividad y, en algún caso, existen evidencias de que el uso del avión tenía una finalidad estrictamente privada, como en los desplazamientos a

Todo ello nos lleva a confirmar el acto de liquidación en cuanto a la falta de deducibilidad de los gastos a que nos estamos refiriendo por su falta de vinculación con los ingresos y la actividad de la entidad.

Sexto:

Respecto a la regularización de la pérdida por deterioro de crédito de **XB, S.L.**, en la contabilidad del año 2011 figura dotada con cargo a la cuenta ...(Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico) una provisión por importe de 1.500.000 €.

Se trata de una provisión por la reclamación judicial del pago por parte de **XX** a la entidad **XB SL** en función de los hechos que se relatan en la sentencia de 2013 aportada a la inspección. En los Antecedentes de hecho de la sentencia se recoge que **XF SL** realizó cuatro transferencias bancarias a favor de **XB SL** entre el 11 de julio de 2006 y el 28 de febrero de 2008 por un importe conjunto de 2.000.000 de euros. Que dichas transferencias tuvieron su causa en los acuerdos alcanzados por D. **Lx...**, socio mayoritario de **XF SL**, y D. **Rx...** dentro del pacto para que el primero contribuyese a través de sus sociedades al inicio de la actividad del segundo. La sociedad **XB SL** realizó una inversión inmobiliaria en 2007, tras la cual reintegró a **XF SL** 500.000 euros. La cantidad restante se invirtió en un proyecto inmobiliario en ... (Cádiz). La sociedad **XB** registró dichas cantidades en la cuenta ... "acreedores por operaciones en común", mientras que **XF SL** lo registró en la cuenta ..."Deudores varios" en 2006 y 2007, traspasando el apunte en 2008 a la cuenta ... "créditos a largo plazo". El 26 de diciembre de 2011 **XX** sociedad absorbente de **XF SL** requirió notarialmente el pago de la cantidad de 1.500.000 de euros.

La citada sentencia analiza las operaciones de entregas de dinero entre **XF SL** y **XB** para determinar el negocio jurídico concluido entre las partes, y en este sentido recoge en los fundamentos de derecho los siguientes aspectos principales:

SEGUNDO:”habida cuenta de la inexistencia de documentación de los contratos en virtud de los que se llevaron a cabo las entregas del dinero.... que como se ha reconocido por ambas partes fue pactado de forma verbal por el socio mayoritario de **XF**, D. **Lx...**, fallecido el 7 de junio de 2010, y el administrador único de **XB SL**, D. **Rx...**, en atención a la especial relación familiar existente entre ellos (padrastro e hijastro).....”

SEXTO.”se desprende que el negocio concluido por D. **Lx...** y D. **Rx...** fue prácticamente una liberalidad del primero que en atención a su relación familiar quiso financiar y tutelar el inicio de actividad profesional del Sr. **Rx...**”

...."resulta perfectamente compatible la intención de los contratantes, en especial del Sr. **Lx...**, con la conclusión de un contrato de cuenta en participación, donde éste aportaba capital para que el Sr **Rx...**gestionase negocios inmobiliarios, bajo su tutela, que constituirían su "aprendizaje" profesional, siendo el principal beneficio pretendido por el partícipe que el Sr **Rx...**y sus hermanos se garantizaran un medio de vida...."

"En definitiva, lo más cercano de la operación entre **XF SL** y **XB SL** a un préstamo sería el realizado a fondo perdido, si bien a los meros efectos de apariencia y de reflejo contable, la fórmula más oportuna era la del contrato de cuenta en participación".

NOVENO. ".....todos los indicios determinantes que se han valorado en esta resolución llevan a la conclusión de que, tal como se plantea por la demandada, las entregas de dinero realizadas entre julio de 2006 y febrero de 2008 por parte de **XF SL** a **XB SL** corresponden a un contrato de cuentas en participación y que en ningún caso hay motivo para considerar que constituyeron sucesivos préstamos, con lo cual no existiría obligación de la demandada de devolver el importe total percibido en tanto no se concluyan los negocios para los que se pactó la participación de **XF SL** o al menos hasta que el "proyecto K" esté concluido, procediendo en cualquier caso a desestimar la demanda".

Según la información que consta en la Base de Datos de la AEAT, la sociedad **XB SL** está participada por los hermanos **Ramón, Jaime, Silvia** y **Vx...** al 25% cada uno.

Considera la inspección que el deterioro registrado por **XX** referido a la cuenta de crédito contabilizado respecto a **XB SL** no es deducible porque el juez no lo califica como crédito, sino como contrato de cuentas en participación, no hay medio de probar las obligaciones de reembolso de las cantidades entregadas y, en última instancia, aunque fuese calificado como préstamo no sería deducible por estar concertado con un sujeto vinculado.

Alega la reclamante que, no obstante el hecho de no poder aportar documentación que justifique un vencimiento fijado para la devolución del importe entregado, considera que, en todo caso, las entregas efectuadas tienen la naturaleza de préstamo, y que, habiendo sido reclamado el mismo judicialmente al prestatario, se cumplen los requisitos fijados en el artículo 12.2.d) para considerar que el deterioro del crédito es fiscalmente deducible en el propio ejercicio 2011. No hay causa de vinculación entre **XX** y la sociedad **XB, S.L.** en los ejercicios objeto de Inspección, dado que don **Lx...** había fallecido el 6 de junio de 2010. Por tanto, el criterio de vinculación no es un argumento válido para denegar la deducibilidad del deterioro, dado que no se cumplían los requisitos establecidos a la fecha de devengo de los períodos impositivos 2010 y 2011. Considera que aún cuando se considerase que dicho importe se corresponde con una entrega monetaria en un contrato de cuentas en participación, la reclamación del importe debería ser justificativa del derecho a deducir la pérdida. Partiendo de la base de que no existe en el caso concreto tal contrato, considera que es un argumento irrefutable para considerar que la relación entre ambas partes ha concluido, el hecho de que una de ellas reclame a la otra por vía judicial, como en el caso concreto.

La deducción por pérdidas por deterioro de créditos está regulada en el artículo 12.2 del TRLIS, según el cual:

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

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

En el presente caso, aun cuando se haya producido la reclamación judicial por parte de **XX**, la falta de deducibilidad de la provisión contabilizada deriva de la falta de prueba del crédito cuyo cobro se pretende exigir con la demanda interpuesta. La reclamante no prueba la existencia del supuesto préstamo concedido, por lo que entendemos que se trata de una liberalidad, y en consecuencia no sería deducible la dotación a la provisión. Aun considerando que es un contrato de cuentas en participación, la deducción que pretende la reclamante alegando que el contrato habría finalizado no es posible por la falta de prueba de este fin de la cuenta, prueba por otra parte

difícil debido a la falta de justificación documental del origen mismo de la operación contabilizada, por lo que en ningún caso puede ser objeto de deducción la dotación contable.

Séptimo:

Respecto a la pérdida por deterioro de créditos a la entidad **XC, S.L.**, en el año 2011 la entidad registra un gasto en la cuenta ... (Pérdidas por deterioro de créditos a LP) por importe de 3.404.615,02 €, que procede de que la entidad considera deteriorados dos créditos adquiridos a La Caixa el 28 de julio de 2011 frente a una entidad denominada "**XC SL**".

Según las escrituras de 28 de julio de 2011, la entidad La CAIXA cedió a **XX** dos créditos que la entidad bancaria tenía a su favor frente a la sociedad "**XC SL**." Estos créditos estaban afianzados por las sociedades **XG SA** y **XX** el primero de ellos y por **XG SA** y **XM SL** el segundo y ambos créditos se encontraban garantizados con prenda sobre 261.085 participaciones sociales de la sociedad **XN SL** y **XG SA**. En esa misma fecha la entidad cancela el crédito llevando dicho importe directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias como "Pérdidas por deterioro de créditos a LP". Según la información que consta en la Base de Datos de la AEAT la entidad **XC SL** fue declarada en concurso el 22 de octubre de 2012.

La inspección considera que el deterioro contabilizado por **XX** se considera improcedente porque no cumple ninguno de los requisitos previstos en la norma (artículo 12 del TR LIS) para dar validez al deterioro:

- Que hayan transcurrido seis meses desde el vencimiento.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso (la declaración de concurso de la sociedad tiene lugar el 22/10/2012)

Pero, además, también se pone en duda que la pérdida que se pudiera producir en el negocio por el cual adquiere **XX** el crédito merezca una calificación distinta de la liberalidad. Pues estos créditos estaban garantizados con prenda de participaciones de dos empresas y la entidad bancaria podría haber ejecutado dicha prenda, y **XX** era avalista en uno solo de los créditos, por lo que no tenía necesidad de adquirir dichos créditos para inmediatamente darlos de baja como pérdida.

Así las cosas, esta pérdida registrada en contabilidad no cumple las condiciones establecidas en el artículo 12.2 del TRLIS para considerarla deducibles Como anteriormente se ha visto, esa norma establece la deducibilidad de los saldos que se consideren deteriorados de los créditos siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

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

Los motivos alegados por la reclamante respecto a los motivos empresariales y económicos que pudieran justificar esta operación, no permiten en modo alguno la deducción del gasto debido a la adquisición del crédito, adquisición que se produjo con el convencimiento de su imposibilidad de cobro, lo que nos lleva a entender que debe ser considerada una liberalidad. Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Octavo:

Respecto a la deducción de gastos de personal de **XD España, S.A.** relacionados con la finca "s", la inspección considera que esta finca no está afecta a la actividad económica de la entidad ni sus trabajadores realizan funciones que se puedan entender relacionadas con esa actividad económica, por lo que el gasto no está correlacionado con los ingresos, sino que estos gastos están relacionados con bienes destinados al disfrute privativo o personal de un socio y administrador de la entidad.

XD ESPAÑA SA, una de las sociedades que son objeto de absorción por **XX** en 2010, absorción cuyos efectos contables se retrotraen a 1 de enero de 2010, era la propietaria de una finca denominada "s". La única

variación producida en los terrenos comprados desde el año 2002, primer año del que se examinan sus estados contables, hasta su fusión con **XX** en 2010, fue la venta de la finca rústica “s” en ese mismo año, finca en la que trabajaban los empleados de **XD ESPAÑA SA** que devengaban gastos de personal.

Nos encontramos, pues, ante una cuestión de prueba del destino dado a la finca y los gastos de personal deducidos. Según el acuerdo de liquidación, entre los hechos y circunstancias que acreditan que la finalidad de la finca era el disfrute privativo de la misma, se encuentran los siguientes:

“1) La finca fue adquirida en el año 2002 y conforme a lo que se señala en la escritura, era una finca de más de 9 millones de m² ha de extensión, tenía naturaleza de finca rústica y estaba enclavada en el parque natural de Guadarrama, por lo que su destino no podía ser la promoción urbanística.

2) Dentro de la finca existía una serie de construcciones, la mayor parte destinadas a vivienda y otra parte a caballerizas. **XD** llevó a cabo una reforma de estas construcciones, invirtiendo un total de más de 7 millones de € en las obras que se llevaron a cabo y fundamentalmente en los bienes, mobiliario, elementos constructivos, etc que se adquirieron o emplearon en esas construcciones.

De los conceptos que figuran en las facturas que justifican la cantidad total invertida se pone de manifiesto que se estaban reformando esas construcciones con destino a viviendas y además que el tipo de los bienes que se adquirieron y materiales empleados dan a entender que lo que se estaba reformando era una vivienda de lujo, en la que la inversión alcanza una cifra muy elevada. La distribución de las distintas estancias o partes en las que se dividían las construcciones y los tipos de elementos incorporados denotan de manera patente que se trata de una serie de viviendas, unas de lujo que supuestamente ocuparía **Lx...** y su familia, y otras no que serían ocupadas por los empleados. Desde luego, lo que esa información desmiente radicalmente es que, como habían contestado de la entidad cuando se preguntó sobre el uso de la finca, es que se tratase de espacios de oficinas de la entidad para su gestión comercial. No hay más que observar esa distribución y el uso que según la información suministrada por la entidad en el soporte informático en el que figuraban los planos de las construcciones (viviendas, caballerizas, varias piscinas, gimnasios, salas de masajes, pistas de padel, etc)

3) La Inspección requirió formalmente a uno de los empleados de **XD España SA**, después de hablar con él por teléfono e informarle éste que su función era la prestación de servicios a Don **Lx...** y su esposa, como guarda jurado de la finca. Asimismo, informó que su mujer y su hijo fueron también empleados de la entidad y que la función que desempeñaban, en el caso de su mujer, era la de atender las tareas de la casa y en el de su hijo la de ejercer de chófer de Don **Lx...** Posteriormente, se requirió a ese trabajador para que compareciera ante la Inspección y reconociera por escrito lo que había comentado por teléfono, se le citó en la puerta de la finca para trasladarlo de allí a la Administración de la AEAT más próxima, pero el día fijado para la comparecencia el requerido manifestó ciertas reticencias a dejar la finca, por lo que hubo que cumplimentar la diligencia en la entrada de la finca, de manera que aunque las condiciones en que se efectuó la visita no eran las idóneas, sí que reconoció esos extremos de los que se dejó constancia en la diligencia aunque de manera bastante esquemática. Pues bien, en la diligencia extendida, ese trabajador de **XD** reconoce que las funciones suyas y las de los otros empleados eran las de atender el cuidado de la casa y de la familia, que la vivienda era utilizada por Don **Lx...** y su esposa y que su hija era la que hacía uso de los caballos que había en la finca y que todos los empleados de la entidad realizaban funciones de tipo doméstico o relacionadas con el servicio a los usuarios de la finca.

4) Un elemento definitivo para concluir que los trabajadores realizaban funciones domésticas al servicio de los ocupantes de la finca y de la vivienda en ella ubicada es que esos trabajadores se dan de baja de **XD** son despedidos e indemnizados por ella, y la mayor parte de estos son contratados, con las mismas funciones, por la sociedad que adquiere la finca.”

Frente a los indicios puestos de manifiesto por la inspección, la reclamante no prueba que el destino dado a la finca sea diferente al uso privativo. La supuesta actividad de promoción inmobiliaria de **XD**, que únicamente efectúa la venta en 2010 de la finca adquirida en 2002, no justifica unos gastos de personal que, dadas las características de la finca y de la vivienda en ella situada, no pueden ser considerados gastos de una actividad de promoción inmobiliaria, lo que nos lleva a considerar, como señala la inspección, que se trata de gastos que corresponden al ámbito privado del socio principal de **XX**.

Debemos, pues, confirmar el acuerdo de liquidación también en este punto.

Noveno:

En cuanto a la regularización de las bases imponibles negativas, las declaradas por la entidad como pendientes de compensar tienen tres orígenes:

- las transmitidas por las entidades absorbidas en 2010,
- las de la propia **XX** del año 2008,
- y las transmitidas por la entidad absorbida en 2011, **XF SL**.

Respecto a las de **XX** del año 2008, la entidad presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2008 con una base imponible negativa que ascendió a -7.470.793,05€. La entidad compensó en la declaración de 2009 parcialmente la base negativa de 2008 por importe de 259.315,03 €, por lo que quedaban pendientes en el año 2010 7.211.478,02 €.

La Inspección se centró en la comprobación de alguno de los gastos deducidos por la entidad en su declaración del Impuesto sobre Sociedades de ese año 2008, los relativos a una provisión por depreciación de cartera y, dada la similitud de comportamiento en relación con ciertos gastos ya analizados respecto a los ejercicios a los que se refería la actuación inspectora, en los gastos deducidos por utilización de ciertos automóviles y por la aeronave. Concluye que el exceso de provisión por depreciación de participaciones por 4.956.914,78 €, más el resultado negativo de la aeronave en el ejercicio de 2008 como consecuencia de la utilización privativa de la misma por importe de 2.942.229,75 y la deducción indebida de los gastos de los automóviles no afectos por 55.669,32 €, alcanza una cifra de 7.954.813,85 euros cantidad que supera ampliamente la base imponible negativa declarada de 2008 pendiente por importe de 7.211.478,02 euros, por lo que no se habría acreditado base imponible negativa en dicho período.

Alega la reclamante prescripción del derecho de la Administración a corregir la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008.

En relación con esta cuestión, debemos comenzar acudiendo a la LGT, que en su artículo 106.4 señala expresamente:

“En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales”.

Recogiendo asimismo el artículo 25.5 del TRLIS:

“El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

Por consiguiente, de acuerdo con lo anterior, en el presente debe concluirse que la Inspección de los Tributos puede llevar a cabo las actuaciones necesarias para determinar si son o no correctas las bases imponibles negativas que compensó la entidad recurrente en los ejercicios no prescritos, lo que implica que la entidad debe 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 las bases imponibles negativas, que aunque prescritos, extienden sus efectos o se compensan en los ejercicios no prescritos cuya comprobación se efectúa.

Si bien la Inspección no puede liquidar en el presente caso el ejercicio 2008, respecto del cual se ha ganado la prescripción, lo que sí puede hacer es llevar a cabo las actuaciones necesarias para determinar si son o no correctos los datos contabilizados en ellos y que afectan a los ejercicios no prescritos, lo que implica, reiteramos, que el sujeto pasivo debe conservar todos los justificantes y documentación que extiendan sus efectos a los ejercicios no prescritos objeto de inspección.

En relación a la posibilidad o no de examinar operaciones originadas en años anteriores, ya prescritos, de los que derivan consecuencias tributarias que han de tenerse en cuenta en ejercicios no prescritos, es criterio reiterado de este Tribunal Central que “..... el instituto de la prescripción regulado en la Ley General Tributaria acota

el objeto de la prescripción extintiva del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para ejercitar la correspondiente acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, y para imponer sanciones, no estableciendo, sin embargo, la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidadora.” (Resoluciones, entre otras, de 30-06-04, 27-07-06, 29-05-2008).

Criterio que ha sido seguido por la Audiencia Nacional en sentencias tales como la de 30-6-04 que, reiterando pronunciamientos anteriores, afirmaba que *“..... se declare prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, no implica que las facultades de comprobación de la Administración hayan quedado limitadas respecto de ejercicios no prescritos,”.*

Debiéndose finalmente reiterar el criterio sentado por este Tribunal en la resolución de 14 de febrero de 2008 (2092/06 R.G.), en la que se pronunciaba de la siguiente manera:

“En relación a la posibilidad de exigir por parte de la Inspección justificación documental respecto a anotaciones contables que tuvieron lugar en ejercicios prescritos en el momento de iniciarse el procedimiento de comprobación pero que afectan al ejercicio inspeccionado y por tanto a la deuda tributaria que se liquida por la Administración, se ha pronunciado reiteradamente tanto este Tribunal como nuestra jurisprudencia. En este sentido, cabe mencionar además de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1999 y de 11 de enero de 2002, las recientes Sentencias de este mismo órgano jurisdiccional de 21 de abril de 2005 y 21 de julio de 2005, en las que el Alto órgano judicial manifiesta que «Nada impide a la Administración proceder a la comprobación de unas operaciones que se refieran a un período respecto del cual haya transcurrido el tiempo necesario para la prescripción, ya que la eficacia de las mismas se proyecta al momento en que son tomadas en consideración, esto es, respecto de ejercicios que no se encuentran aún prescritos de tal forma que el objeto de la prescripción extintiva queda circunscrito por el artículo 64 de la LGT, al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y para imponer sanciones tributarias, no existiendo previsión alguna de prescripción de la facultad de la Administración de determinación o análisis de dichas operaciones cuando ello tenga repercusión en ejercicios no prescritos. En definitiva que lo que la Administración no puede hacer -es extender- los efectos de la comprobación a ejercicios que queden fuera del ámbito temporal de cinco (para determinar la deuda tributaria) o cuatro años (para imponer sanciones), pero nada impide que se puedan comprobar los elementos de las declaraciones vigentes, fijando los datos sobre las que se asientan, sin que por supuesto puedan extenderse a ejercicios ya prescritos cuya modificación resulta imposible legalmente.»

Con ello nuestra jurisprudencia quiere señalar que, si bien la Inspección no puede liquidar los ejercicios respecto de los cuales se ha ganado la prescripción, lo que sí puede hacer es llevar a cabo las actuaciones necesarias para determinar si son o no correctos los datos contabilizados en ellos y que afectan a ejercicios no prescritos, lo que implica que el sujeto pasivo debe conservar todos los justificantes y documentación que extiendan sus efectos a los ejercicios, no prescritos, objeto de inspección.

Resta señalar que, en la actualidad, con la nueva Ley General Tributaria, aprobada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, la cuestión ha sido zanjada por vía legal al prever el artículo 70.3 de la misma, relativo a los efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales, que: «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 a determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente».

Por lo tanto, se desestiman en este punto las alegaciones de la interesada.”

En fecha más reciente, decíamos en la resolución de 02-06-2015 (R.G.: 2305/12), en relación con los términos “procedencia y cuantía” a que se refiere el artículo 106.4 de la LGT, de una deducción generada en ejercicio prescrito, lo siguiente: *“Los términos “procedencia y cuantía” de la deducción generada en ejercicio prescrito, por ceñirnos al caso, se vienen interpretando por este TEAC en el sentido de que la Inspección tiene pleno derecho a comprobar: 1) si se respetó la normativa reguladora de la deducción cuando se generó el derecho a la misma en ejercicio prescrito, y 2) si la cuantía de la deducción se determinó o no de conformidad con la normativa aplicable.*

Y no como mera conservación de una determinada documentación, y ello en cuanto que, como se ha dicho, el referido artículo se incluye dentro de la Sección de la Ley dedicada a “la prueba” y no dentro de la Sección dedicada al cumplimiento de las obligaciones formales. Criterio éste que comparte también el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 19-02-2015 (rec. nº. 3180/2013) en la que tras hacer un repaso de previos pronunciamientos del Tribunal Supremo acerca de la referida cuestión concluye afirmando que:

En definitiva, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, modificado por la ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico.”

Todo ello nos lleva a confirmar la liquidación en este punto.

Décimo:

En cuanto a las bases imponibles negativas transmitidas por las entidades absorbidas en 2010, según la escritura de fusión de 15 de octubre de 2010, las sociedades que participaron son las siguientes:

SOCIEDAD	NIF
BS SAU	...
AV SL	...
CH I BV	...
CH II BV	...
CH III BV	...
NSx SA	...
RD SA	...
NC SA	...
NTx SA	...
NMx SA	...
XD ESPAÑA SA	...
NF SA	...
NG SA	...
NM SL	...
NP I SA	...
NP II SA	...
NA SA	...
PS SA	...
XE SA	...
CG SA	...

Según la escritura en el momento de acordarse la fusión, el 18 de mayo de 2010, **XX** posee el 100% del capital social de **BS SAU** y de **AV SL.**, también posee el 51% de cada una de las sociedades holandesas denominadas **CH I, II y III**, el 49% restante del capital social lo posee **BS SAU**. Por su parte las sociedades **CH I, II y III** se reparten a partes iguales, es decir, un tercio cada una, el capital social de las sociedades: **NTx SA, RD SA, NMx SA, NF SA, NP I SA, NP II SA, CG SA, NSx SA, NC SA, XD España SA, NG SA, NM SA, NA SA y PS SA**. Por último, **NM SA, NA SA y PS SA** se reparten el capital social de **XE SA**.

Como consecuencia de lo anterior, en la escritura de fusión se recoge que esta tuvo lugar en tres etapas:

1. Una primera etapa en la que **XX** absorbe a las entidades **BS SAU** y **AV SL**.
2. Una segunda etapa en la que **XX**, una vez absorbida **BS SAU**, absorbe a las sociedades **CH I, II y III** al poseer el 100% del capital de cada una de ellas.
3. Una tercera etapa en la que **XX** una vez absorbidas las sociedades holandesas, absorbe al resto de entidades al poseer el 100% del capital social de cada una de ellas.

El artículo 90.3 TRLIS establece:

“Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable.

En ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio”.

Así pues, conforme a lo dispuesto en este precepto respecto al tratamiento de las bases imponibles negativas que proceden de las sociedades afectadas por un proceso de reestructuración de los regulados en el capítulo VIII del Título VII del TRLIS, la inspección analiza dos cuestiones:

- a) los motivos económicos de la operación, que justifican la aplicación del régimen y,
- b), la aplicación del ajuste previsto en el segundo párrafo del artículo 90.3 del TRLIS.

Respecto a los motivos económicos de la operación, que justifican la aplicación del régimen, de las 14 entidades que transmiten bases negativas, desde 2005 al momento de la fusión en 2010, señala la inspección que todas, salvo **PS SA**, se podrían calificar como inactivas, ya que mantienen unas características comunes como son no poseer ningún trabajador (salvo **XE** en 2005) y que sus cuentas de resultados solo contienen gastos e ingresos financieros. Clasifica en tres tipos las sociedades que fueron absorbidas:

“a) Hay una serie de entidades operativas, algunas con beneficios en los años anteriores y otras con bases negativas pendientes de compensar, pero que en cualquier caso, el hecho de estar actuando en el mercado y generar ingresos, contar con una estructura y elementos organizativos hace que sea fácil advertir la finalidad económica aducida por la entidad, lo que justificaría plenamente la aplicación del régimen especial a las mismas, que son: **BS SAU, AV SL, NTx SA, NMx SA, NM SL, PS SA**.

b) Otras entidades, en cambio, se deben calificar como inactivas, por no desarrollar actividad económica alguna en los periodos inmediatamente anteriores a 2010 y que, además de ser inactivas, acumulan bases negativas pendientes de compensar. En este caso se encontrarían, las 11 sociedades que se indican en el último cuadro.

c) En el caso de **XD España SA** y **XE SA** hay una situación que dificulta o impide la justificación económica de la operación y es que además de tratarse de sociedades inactivas y con bases imponibles negativas pendientes de compensar, la situación patrimonial de las mismas es la de desequilibrio patrimonial que suponga incurrir en causa de disolución.

A efectos de valorar la concurrencia de motivos económicos válidos en la fusión protagonizada por estas sociedades es preciso detenerse en las particularidades que ofrecen dos de estas sociedades **XD ESPAÑA SA** y **XE**, porque ambas presentan un desfase patrimonial al tener patrimonio neto negativo y su actividad y sustancia económica tiene ciertas características peculiares que conviene destacar.”

Concluye la inspección que los datos relativos a las entidades **XD ESPAÑA SA** y **XE SA** revelan que nos encontramos ante dos sociedades que eran sociedades inactivas, que no habían desarrollado en los años anteriores a la fusión actividad económica alguna y que además se encontraban en una situación de desfase patrimonial, al superar el valor del pasivo exigible el valor del activo, presentando patrimonio neto negativo, lo que constituye una causa de disolución prevista en el artículo 363 de la Ley de Sociedades de Capital, sin que los socios o partícipes, de manera directa las entidades **CH**, o de forma indirecta **XX**, cumplieren su obligación de reponer las pérdidas, restableciendo el equilibrio patrimonial, lo cual supone un claro perjuicio para los terceros frente a la entidad, entre ellos y de manera principal la Hacienda Pública. Por ello, se considera que en relación con estas dos entidades no cabe hablar de motivos económicos válidos que justifiquen la operación. Por consiguiente, no se admite la aplicación del régimen especial de fusiones del capítulo VIII del título VII del TR de la LIS respecto a la fusión producida en el año 2010 en lo que concierne a las entidades **XD** y **XE**.

Alega la reclamante que estas sociedades desarrollaban la actividad económica de promoción inmobiliaria, que es una actividad de ciclo largo en el sentido de que su correcto desarrollo depende de actuaciones de organismos públicos, en los cuales no puede influir la entidad promotora. Alude la interesada a los trámites urbanísticos administrativos llevados a cabo por los Ayuntamientos de ... y ..., pero no aporta prueba de la actividad promotora en sede de estas entidades. Respecto a **XD** ya vimos en un fundamento jurídico anterior los motivos que permiten concluir su inactividad, según los indicios puestos de manifiesto detalladamente por la inspección, y respecto a **XE**, a la vista de la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad, debemos igualmente considerar que su falta de actividad impiden encontrar el motivo económico válido que permita aplicar a la fusión el régimen especial. Hasta 2005 prácticamente no genera ingresos, y a partir de ese año su única fuente de ingresos viene de la financiación de una sociedad del grupo **XX** y su cuenta de resultados se vuelve positiva tras reconocer los intereses de esos préstamos.

Destaca la inspección dos aspectos en los balances y cuentas de resultados analizados con detalle en el acuerdo:

a) Que los fondos propios sean negativos desde el año 2002, y que ello sea debido a deudas frente a acreedores por importe que se mantiene prácticamente constante en esos años, aunque al mismo tiempo existían créditos por importe algo inferior.

b) Que la cuenta de resultados fuese negativa los primeros años y positiva los últimos, no obstante no variar significativamente las cifras de créditos y deudas. Esta circunstancia se produce porque hasta 2006 los créditos frente a las empresas del grupo no devengaban intereses, pero a partir de 2006 por dichas créditos de más de 12 millones de euros se comienzan a reconocer intereses al tipo de interés medio que obtiene el Grupo sobre la financiación ajena.

En cuanto a la aplicación del artículo 90.3 del TRLIS, la inspección comprobó la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios y su valor contable.

Según la explicación del cálculo efectuado, dada por el obligado tributario a la inspección, el valor de las aportaciones de los socios está constituido por:

- El capital social de cada sociedad.
- Las sucesivas ampliaciones de capital producidas en las sociedades.
- Las aportaciones de créditos efectuadas por los accionistas de las sociedades.

Por lo que se refiere a la inversión de **XX** en **CH**, el documento aportado señala que existen tres momentos a tener en cuenta:

- Constitución de las **CH** producida en 1993 momento en el que **XX** participa en el 49% de las **CH** con un valor de 8.834.877,93 €.
- Transmisión en 1995 de la participación del 49% que **XX** posee en las **CH** a BS SA por el mismo importe que figuraba en libros, es decir, 8.834.877,93 €.
- Ampliación de capital en 1998 en las **CH** suscrita exclusivamente por **XX** por importe de 55.894.837,69 € que adquiere el 51% de cada una de las **CH**.

A partir de 1998 **XX** de modo directo e indirecto pasa a tener el 100% de las sociedades **CH**.

El documento distribuye la inversión de **XX** en las **CH** en 1993 entre las sociedades participadas en función del 49% del patrimonio neto que resulta de los balances proforma aprobados el julio de 1993.

De igual forma se recoge la distribución a la inversión correspondiente al aumento de capital de 1998 suscrita por **XX** que se realiza en función del patrimonio neto a diciembre de 1998 de cada una de las sociedades.

Señala el acuerdo que el cálculo efectuado por la sociedad para determinar las pérdidas que pueden ser objeto de compensación por parte de **XX** consiste en obtener la diferencia entre las aportaciones de los accionistas minorada por el importe de la inversión. La diferencia se resta de las bases negativas transmitidas por las sociedades absorbidas.

Se consideran correctos los datos referidos al valor de las aportaciones reflejados en el documento y en el cálculo efectuado por la entidad. Sin embargo, en cuanto al valor contable de la participación, señala la inspección que el cálculo efectuado por la entidad es incorrecto, pues se refiere a la inversión que realizó **XX**, no al valor por el que figuran en el balance de los titulares de las mismas, que en este caso, son las sociedades **CH**, que es el valor que establece el artículo 90.3 TRLIS.

En efecto, lo que la norma establece en su referencia a “valor contable” es que se debe acudir al valor contable de la participación, representado por el valor que figure en la contabilidad del participe en el momento en que tiene lugar la operación de fusión. Dado que esta se llevó a cabo en 2010, tomando los valores que figuraban a 1 de enero de 2010, se debe determinar con los valores de la participación en el balance de las entidades **CH**, que eran las titulares de las participaciones en las sociedades absorbidas que transmiten BINs, cerrado a 31 de diciembre de 2009.

La aplicación de este ajuste determina que solo existan bases imponibles negativas compensables respecto a **XD** y **XE SA**, que, como hemos visto, no se admiten por la falta de motivo económico válido de la fusión lo que impide la aplicación del régimen especial y en consecuencia la compensación de bases imponibles negativas de estas entidades.

Alega la reclamante que la práctica totalidad de las pérdidas de las entidades absorbidas se generaron en ejercicios posteriores a la compra de su participación, de forma indirecta, por **XX**, por lo que de conformidad con el criterio administrativo la interpretación de la norma es que no se limiten las pérdidas generadas con posterioridad, salvo si se ha depreciado la participación en la sociedad adquirente. Que ni **XX** ni las entidades tenedoras directas de la participación practicaron deterioro alguno de sus participaciones en las entidades absorbidas, por lo que la interpretación finalista de la norma es que dichas pérdidas no deben limitarse en sede de la entidad adquirente. Por tanto, la conclusión es que el cálculo efectuado por la sociedad, al limitar las bases imponibles negativas generadas con posterioridad a la toma de participación, redujo las mismas por exceso. Considera que la labor de la Inspección no debe limitarse únicamente a corregir aquellas aplicaciones de la norma por parte del contribuyente que perjudiquen a la Administración tributaria, sino también corregir aquellas interpretaciones que sean desfavorables al contribuyente, por lo que considera que el cálculo efectuado por la Compañía sea corregido de oficio conforme a la doctrina expuesta.

No comparte este Tribunal la interpretación de la reclamante, que pretende que cuando las bases imponibles negativas se hayan generado después de la adquisición de la participación, no se aplique el límite previsto en este precepto, salvo que la entidad haya contabilizado un deterioro, que según la interesada en el presente caso no se ha producido.

El artículo 90.3 del TRLIS persigue que la aplicación del régimen especial no puede crear situaciones de desimposición no perseguidas ni queridas por el legislador mediante el establecimiento de dicho régimen. La aplicación del precepto permite con carácter general la transmisión del derecho a compensar bases imponibles negativas de una sociedad a otra con motivo de la operación de concentración, pero pretende asimismo evitar que una misma pérdida sea aprovechada fiscalmente dos veces.

La limitación se establece con **carácter objetivo y general** para el caso de que la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente, sin establecer ninguna precisión o restricción mas. Y se limita a prever que la base imponible negativa susceptible de compensación -sin establecer ninguna distinción temporal en cuanto a la originación de esta- se reducirá en el importe de la diferencia positiva que describe.

Aduce la reclamante la Resolución de este TEAC de 16/02/2006 (RG 3594/2002), en la que recogíamos según la interesada este criterio. Decíamos en la Resolución aludida que:

“Cuando la entidad adquirente participa en el capital de la transmitente, las bases imponible de la transmitente susceptibles de ser compensadas por la adquirente después de realizada la fusión pueden haberse generado antes o después de la adquisición de la participación.

Si dichas bases imponible negativas se han generado antes de la adquisición de la participación el antiguo socio de la entidad transmitente podrá deducirse, con carácter general, fiscalmente tales pérdidas bien mediante la dotación a la provisión por depreciación de valores bien en forma de pérdida generada en el momento de la transmisión. Una vez efectuada la fusión si los beneficios obtenidos por la sociedad resultante de la misma se compensan con la base imponible negativa pendiente de compensación de la entidad transmitente las mismas estarían siendo utilizadas, en términos fiscales, dos veces.

Si las bases negativas se han generado después de la adquisición de la participación el titular de la misma habrá podido deducirse fiscalmente tales pérdidas mediante la correspondiente dotación a la provisión por depreciación de valores de tal forma que de poder también compensarse dichas bases negativas una vez realizada la fusión se estarían aprovechando doblemente las mismas.

Para evitar la primera circunstancia establece el artículo 104.3 (Red. original) de la LIS “Las bases imponible negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente. En el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación y su valor contable”. (La Ley 66/1997 extendió esta limitación a los supuestos en que ambas entidades formen parte de un mismo grupo pero no se plantea esta cuestión en las presentes reclamaciones).

Para evitar la segunda circunstancia el artículo 104.3 (red. Ley 66/1997) establece la no compensabilidad de las bases imponible negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente.”

Se trata de una descripción de la finalidad perseguida por la norma que se hace a modo de marco general en el que se plantea la cuestión que allí se debatía y el criterio que se fijaba, que en síntesis, consistía en la no exigencia, para la aplicación de la limitación expuesta, de que las pérdidas soportadas por los socios anteriores hayan sido efectivamente aplicadas en España. En argumento de dicha conclusión se utiliza precisamente la fórmula “objetiva” utilizada por este párrafo, que no prevé condición ni restricción alguna a esta limitación.

Así se expresa en las líneas siguientes de dicha resolución al exponer:

*“En cuanto a la primera de las cuestiones es posible que los socios anteriores que soportaron la pérdida no hayan podido aplicar efectivamente la misma en sus relaciones con la Hacienda Pública española, circunstancia ésta que puede darse no sólo cuando los mismos son no residentes en España (de admitirse las pretensiones actoras para estos supuestos se estaría legitimando una doble “desimposición internacional”) sino también en los casos en que son residentes (piénsese en el supuesto de que la dotación a la provisión por depreciación de valores hubiere generado en el antiguo socio una base imponible negativa que no hubiese podido compensar por agotamiento del plazo para ello), mas la Ley no exige para aplicar la limitación a la compensación de las bases imponible negativas de la sociedad transmitente por la adquirente el que la pérdida fiscal de los socios anteriores. haya sido efectivamente aplicada por éstos (circunstancia ésta, en la mayor parte de los casos, de **imposible control** y **acreditación** por parte de la entidad adquirente - a quien correspondería la carga de la prueba en virtud de lo dispuesto en el artículo 114.1 de la Ley 230/1963- en casos tales como cadenas sucesivas de transmisiones, adquisición de las participaciones en momentos diferentes y/o a una pluralidad heterogénea de personas, físicas y jurídicas, residentes y no residentes, en situaciones tributarias diversas ... por no hablar de las situaciones transitorias: supuestos en los que el socio anterior que dotó provisión por depreciación de valores la cual le generó una base imponible negativa aún no haya podido compensar la misma cuando transmitió las acciones ni cuando se materializó la fusión pero todavía le quede plazo para ello y no se sepa si se la va a poder compensar) limitándose a decir de forma objetiva que en el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios correspondientes a dicha participación y su valor contable, sin exigir que las pérdidas soportadas por los socios anteriores hayan debido ser, para aplicar la limitación, efectivamente aplicadas en España. “*

Dicho criterio ha sido confirmado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 13/12/2012, que culminó el proceso contencioso.

Si bien entendemos que este es el sentido de la norma aplicada, evitar el doble aprovechamiento fiscal de las bases imponibles de la entidad transmitente que se pueda producir por la aplicación del régimen especial, por la posibilidad de compensación de las bases imponibles de la transmitente por la adquirente después de realizada la fusión, tanto las generadas antes como después de la adquisición de la participación, lo cierto es que el límite fijado por la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios correspondientes a dicha participación y su valor contable, se prevé de modo general y objetivo para todo caso en que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, sin que la norma exija un previo análisis de si esa diferencia se debe o no a bases imponibles anteriores a la adquisición de la participación o si tales resultados negativos han sido ya aprovechados fiscalmente en sede del socio o de otra entidad.

Además, si, como dice la entidad no se registró deterioro alguno, ni en **XX** ni en las tenedoras directas de la participaciones, ello se reflejaría en el valor contable pues no aparecerá reducido en aquel.

Por otra parte, en el presente caso no resulta posible con la información incorporada al expediente y las alegaciones presentadas ante este Tribunal conocer el origen de esta diferencia así calculada puesto que la inspección se ha limitado a efectuar su cálculo y regularizar en base al resultado, lo que en cualquier caso entendemos que es correcto en aplicación de la norma antes trascrita. Consideramos, pues, ajustado a Derecho el acuerdo dictado.

Undécimo:

Respecto a las bases imponibles negativas transmitidas por la entidad absorbida en 2011, **XF SL**, la segunda operación de fusión llevada a cabo en el periodo comprobado es la que se produce entre **XX** y su participada **XF SL**. Esta es una sociedad cuya actividad se limita a la concesión de préstamos a otras sociedades del grupo y a los socios, así como a la titularidad de participaciones en entidades del grupo de las que no obtiene ingresos.

La Inspección solicitó de los representantes autorizados por la entidad ante la Inspección la justificación y acreditación del motivo económico que perseguía la realización de la operación. En escrito aportado se señala que: *“En el ejercicio 2011 **XX** absorbe a **XF**. Dicha entidad se dedicaba básicamente a una actividad puramente financiera de concesión de préstamos. Como consecuencia de la firma de un préstamo sindicado con una pluralidad de entidades de crédito **XX** decide ejecutar la operación en cumplimiento de obligaciones comprometidas con el sindicato de entidades acreedoras, que exigen claramente que todas las operaciones de financiación se canalicen a través de una única entidad, esto es, **XX**. La DGT ha admitido en varias ocasiones dicha razón como motivo económico válido (V0010-04, V0188-09 y V0694-09)”*.

Ante este Tribunal reitera la interesada este motivo dado a la inspección. Señala el acuerdo de liquidación que, a efectos de valorar esta explicación, hemos de tener en cuenta que en el mismo ejercicio 2011 **XF SL** había realizado una operación acordeón, como consecuencia de pérdidas, por la cual se redujo el capital a cero y se aumentó simultáneamente el capital mediante la conversión en capital del crédito que ostentaba **XX** de 379 millones de € en capital. Esta operación fue documentada en la escritura de 18 de mayo de 2011, anterior por tanto a la escritura de fusión que fue firmada con fecha 6 de agosto de 2011. En definitiva, considera la inspección que el motivo económico aducido por los representantes de la entidad comprobada no es aceptable por la razón de que cuando se lleva a cabo la fusión la deuda que tenía **XF SL** frente a **XX** ya no existe, ha desaparecido unos meses antes al realizar la operación acordeón formalizada en escritura pública. Por lo tanto, si no existe deuda difícilmente se puede argüir que la fusión tenía como finalidad cumplir la exigencia del sindicato bancario.

Señala la inspección otra razón para negar validez a los motivos económicos en los que pudiera basarse la operación y es que, como ya se argumentó en el caso de la fusión de 2010 respecto a las sociedades **XD ESPAÑA SA** y **XE SL**, **XF SL** se encontraba también en todos los años anteriores a la fusión en causa de disolución al tener patrimonio neto negativo. Esa causa de disolución en realidad desapareció por la operación acordeón que restableció la situación patrimonial y dejó de tener patrimonio neto negativo, pero aunque no se hubiese llevado a cabo, como hemos visto con **XD ESPAÑA SA** y **XE SL** en la fusión de 2010, tampoco la fusión podría presentarse como motivo económico válido para solucionar la causa de disolución que se plantea respecto a la sociedad. Por tanto, la razón esgrimida por los representantes autorizados de la entidad que consta en el escrito aportado a la Inspección queda desmentida por la conversión en capital de la deuda, por lo que en el momento de la formalización de la fusión en escritura pública de 6 de agosto de 2011 ya no habría deuda de **XF** frente a **XX**.

Entendemos, pues, que no ha quedado probado un motivo económico válido que permita justificar la operación llevada a cabo con esta sociedad cuya actividad se limita a la concesión de préstamos a otras sociedades del grupo y a los socios, así como a la titularidad de participaciones en entidades del grupo de las que no obtiene ingresos, por lo que consideramos no es posible la compensación de bases imponibles negativas procedentes de esta entidad.

Duodécimo:

Respecto a la sanción, alega interpretación razonable de la norma, falta de tipicidad de la conducta, ausencia de dolo, culpa o negligencia, insuficiencia de motivación del acuerdo de imposición de sanción y desproporcionalidad de la sanción propuesta.

Si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual “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”, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

“1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

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

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no solo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En este sentido, este Tribunal Económico Administrativo Central ha dicho en numerosas ocasiones que la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

En cuanto a la interpretación razonable de la norma alegada, el anteriormente transcrito artículo 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su apartado 2 la exoneración de responsabilidad al sujeto infractor en los supuestos en que este haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que se

entenderá en tales casos que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en consecuencia no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

A juicio de este Tribunal cabe apreciar en la conducta de la ahora reclamante la existencia de culpabilidad, sin que quepa discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor, según ha quedado expuesto en el acuerdo dictado. De su análisis resulta que ha quedado demostrada la falta de ingreso de la deuda tributaria derivada del presente impuesto, así como la indebida declaración de bases imponibles a compensar, todo ello debido a la deducción de gastos no relacionados con la actividad desarrollada por la entidad y a la compensación de bases imponibles negativos de ejercicios anteriores sin cumplir los requisitos para ello.

Se estima que la conducta de la obligada tributaria fue voluntaria y consciente, apreciándose el concurso de culpa y no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en la norma.

En relación con la motivación del acuerdo sancionador, dispone el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria que *“La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley”*.

Por su parte dispone el artículo 24.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, por lo que aquí interesa, que *“El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente.”*

No siendo objeto de controversia que el acuerdo sancionador tiene el contenido mínimo que requiere el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, discrepa sin embargo el interesado acerca de la motivación de la resolución del expediente sancionador.

Pues bien, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal (), por motivación debe entenderse 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 54.1 de la Ley 30/1992 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 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. En el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado 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 (…)”*.

Así las cosas, partiendo de la concepción de la motivación y de la indefensión mantenida por los Tribunales reseñados, en el presente caso no aprecia este Tribunal la falta de motivación invocada y ello porque el acuerdo

sancionador describe tanto los hechos sancionados con cita expresa de la norma que se considera infringida como las razones concretas por las que se aprecia la responsabilidad del contribuyente.

Este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria) porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. (Res. de 23/01/2014, RG. 2318/2011)

En esa misma línea, la Resolución en unificación de criterio de 18-02-2016 (RG. 7036/2015) se pronuncia sobre la improcedencia de la utilización de la fórmula generalizada *“analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”*.

E igualmente, en Resolución de 21-05-2015 (RG 1564/2012) se ha sostenido la insuficiencia de la descripción de los hechos como motivación de la culpabilidad.

Aplicando lo expuesto al caso aquí examinado, ha de concluirse en la suficiente motivación del acuerdo:

*“A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en el conjunto de las siguientes actuaciones: dedujo gastos de restaurantes, de vehículos y otras liberalidades que no cumplían los requisitos legales, dedujo gastos de personal de la sociedad **XD ESPAÑA SL** que no estaban directamente relacionados con los ingresos pues era una sociedad inactiva, dedujo gastos y pérdidas de aeronaves que no estaban afectos a la actividad económica, dedujo improcedentemente el deterioro de los créditos procedentes de **XB SL** y de **XC SL**, y aplicó indebidamente bases impositivas negativas a compensar procedentes de ejercicios anteriores que fueron indebidamente acreditadas en su momento.*

Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes. Esta afirmación se ve reforzada en un caso como el presente, en que el sujeto infractor es una empresa respecto de la que se presume el conocimiento del ordenamiento jurídico, tal y como tiene reiteradamente reconocido el Tribunal Supremo al establecer que “la profesionalidad del autor excluye la posibilidad de error en razón a su obligación de no equivocarse”.

La falta de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias queda sobradamente demostrada al ponerse de manifiesto que en los ejercicios 2010 y 2011, si bien el obligado tributario presentó las correspondientes declaraciones-liquidaciones, lo hizo de manera incorrecta.

La normativa aplicable, en la Ley y Reglamento del Impuesto liquidado, no ofrece duda ni presenta oscuridad alguna al respecto. La normativa del impuesto deja claros la obligación de incluir en la base imponible del impuesto toda la renta obtenida, partiendo de la debidamente declarada y establece los requisitos legales para la deducibilidad de los gastos.”

Alega por último la entidad vulneración del principio de proporcionalidad. El principio de proporcionalidad está expresamente reconocido en el artículo 178 de la LGT a tenor del cual:

“La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley”.

Ahora bien, difícilmente podrá predicarse vulneración del principio de proporcionalidad cuando la sanción impuesta es la expresamente prevista en la norma. En concreto, el artículo 191 de la LGT dispone, 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.

(...)

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.

(...)

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.”

Así pues, procede también desestimar la alegación actora objeto de análisis en el presente fundamento jurídico.

Por lo expuesto,

El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en las presentes reclamaciones,

ACUERDA:

DESESTIMARLAS, confirmando los acuerdos de liquidación y sancionador dictados.

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